

L'Impôt
— sur —
les Bénéfices Industriels
et Commerciaux
ET SES RÉCENTES MODIFICATIONS

Thèse pour le Doctorat en Droit

Présentée et soutenue le Vendredi 7 Juin 1929, à 14 h.

PAR

MICHEL BRILLE

Ex-Ingénieur des Travaux Publics de l'Etat.

JURY DE LA THESE :

Président : M. E. ALLIX, Professeur.

Suffragants : MM. PERREAU.

ROGER PICARD.

PARIS

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, BOULEVARD SAINT-MICHEL (V°)

**L'Impôt sur les Bénéfices
Industriels et Commerciaux**

et ses récentes modifications

L'Impôt
sur
**les Bénéfices Industriels
et Commerciaux**
ET SES RÉCENTES MODIFICATIONS

Thèse pour le Doctorat en Droit

Présentée et soutenue le Vendredi 7 Juin 1929, à 14 h.

PAR

MICHEL BRILLE

Ex-Ingénieur des Travaux Publics de l'Etat.

JURY DE LA THESE :

Président : M. E. ALLIX, Professeur.

Suffragants : MM. PERREAU.

ROGER PICARD.

PARIS

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, BOULEVARD SAINT-MICHEL (V°)

•

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



*A ma chère femme, à celle qui m'a
toujours encouragé et soutenu dans
mes études, je dédie cette thèse.*

Introduction

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par la loi du 31 juillet 1917, a subi de fréquentes et profondes modifications. Récemment encore, la loi budgétaire du 30 décembre 1928 a modifié sur plusieurs points, dont quelques-uns très importants, l'impôt dont il s'agit.

Nous examinerons les modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par les récentes lois financières; nous examinerons également les modifications apportées audit impôt par les récentes décisions de l'Administration et du Conseil d'Etat. Celles-ci portent sur l'imposition des plus-values, sur la faculté accordée au commerçant de donner des appointements à sa femme et à ses enfants, sur l'obligation de déclarer les bénéfices d'une entreprise, en cas de mort du commerçant, etc., etc...

La loi de finances du 30 décembre 1928 a également apporté des modifications à l'impôt général sur le revenu.

Il ne rentre pas dans le cadre de cet ouvrage, qui n'a trait qu'aux modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, d'examiner les modifications apportées à l'impôt général sur le revenu. Toutefois, parmi ces modifications, il y en a qui intéressent les commerçants, non pas seulement

en tant que contribuables assujettis à l'impôt général sur le revenu, mais en tant que commerçants.

Dans ces conditions, il nous semble nécessaire d'étudier les modifications à l'impôt général sur le revenu, qui intéressent plus particulièrement les commerçants et les industriels.

Enfin, il nous a paru utile, avant de traiter des récentes modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de résumer brièvement les principales modifications apportées par le législateur audit impôt, depuis sa création par la loi du 31 juillet 1917, jusqu'à la loi du 30 décembre 1928.

CHAPITRE PREMIER

Modifications apportées par les différentes lois à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Nous exposerons dans ce chapitre les grandes lignes des modifications apportées par la loi à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Nous ferons au préalable la remarque suivante :

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a été établi par une loi du 31 juillet 1917 « portant suppression des contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus ».

Or, malgré son titre, ladite loi n'a supprimé ni la contribution personnelle mobilière, ni celle des patentes, ni celle des portes et fenêtres.

La contribution des portes et fenêtres a continué depuis 1917 à être perçue comme recette départementale et communale et n'a été complètement abrogée qu'à partir du 1^{er} janvier 1926.

Quant aux deux autres contributions, supprimées en tant que taxes d'Etat, elles continuent à être perçues sous forme de centimes additionnels calculés sur le principal fictif.

De sorte qu'en fait la loi du 31 juillet 1917 a

créé de nouveaux impôts sans supprimer, en réalité, les anciens.

Cela dit, nous passerons en revue les caractéristiques de la loi du 31 juillet 1917 et des lois qui l'ont modifiée, en renvoyant à l'annexe les textes de ces différentes lois.

La loi du 31 juillet 1917 présentait les caractéristiques suivantes :

Elle instituait un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

Certaines catégories de contribuables, notamment les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement, étaient imposés d'après leur bénéfice net;

Les autres contribuables étaient imposés par application d'un coefficient à leur chiffre d'affaires;

L'impôt ne frappait pas la totalité du bénéfice, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs étant comptée pour un quart; la fraction comprise entre 1.500 francs et 5.000 francs pour un demi;

Certaines catégories de contribuables avaient droit à un dégrèvement : jusqu'à concurrence de la somme de 1.500 francs, ils n'étaient pas assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. C'était notamment le cas des ouvriers travaillant chez eux et remplissant certaines conditions; c'était également le cas des veuves d'artisans, des personnes vendant en ambulance, des pêcheurs, en un mot, de tous ceux chez qui l'élément travail l'emportait sur l'élément capital;

Enfin le taux de l'impôt était fixé à 8 %.

Ajoutons que la loi du 31 juillet 1917 avait créé, indépendamment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, une taxe spéciale, calculée en raison du chiffre d'affaires et frappant principalement les grands magasins.

Le régime tel que précédemment exposé a subi à plusieurs reprises et sur divers points des modifications diverses. Nous les examinerons dans les paragraphes qui vont suivre :

§ 1. Généralisation de l'imposition d'après le bénéfice net

Cette réforme a été introduite par la loi du 4 avril 1926. Désormais tous les contribuables seront imposés d'après leur bénéfice net : il n'y aura plus de contribuables dont le bénéfice sera calculé par application d'un coefficient à leur chiffre d'affaires.

On avait, en effet, jugé, que le chiffre d'affaires n'était pas une indication suffisante quant au montant du bénéfice réalisé. Cela malgré que la loi prévoyait l'application de coefficients différents à chaque nature de commerce et d'industrie et malgré que pour un même commerce on pouvait faire usage de trois coefficients : un coefficient maximum, un coefficient minimum et un coefficient moyen.

Précisément cette variété de coefficients pouvait

donner lieu à des abus : un commerçant pouvait se voir appliquer le coefficient maximum alors qu'il était en droit de demander l'application du coefficient le plus réduit.

Mais la détermination du bénéfice net n'est pas facile à calculer. Il paraît indispensable d'avoir à cet effet une comptabilité.

La loi n'a pas voulu l'imposer, tout au moins aux petits commerçants et aux petits industriels.

Elle a donc commencé par faire une distinction entre les commerçants et les industriels de quelque importance et les petits commerçants et industriels. Le critérium de la distinction n'était plus, comme sous le régime des lois anciennes, le chiffre d'affaires, mais le bénéfice net.

Il y aura d'un côté des commerçants et des industriels dont le chiffre des bénéfices sera inférieur ou au plus égal à 50.000 francs par an et des commerçants et des industriels dont les bénéfices nets annuels seront supérieurs à 50.000 francs par an.

Le premier groupe de contribuables n'aura qu'à déclarer d'une façon approximative le montant des bénéfices nets réalisés durant l'année précédente.

A cet effet, le législateur a créé 14 catégories dans lesquelles les contribuables peuvent se ranger. Jusqu'à 10.000 francs par an, chacune de ces catégories correspond à un bénéfice variant de 700 à 3.000 francs. A partir de 10.000 francs, le bénéfice de chaque catégorie varie uniformément de 5.000 francs. Ainsi, la 7^e catégorie correspond à un bénéfice compris entre

10.001 et 15.000 francs; la 8^e catégorie correspond à un bénéfice compris entre 15.001 et 20.000 francs et ainsi de suite.

Ce régime permet aux petits contribuables de bénéficier de véritables dégrèvements : par exemple, le commerçant qui a réalisé un bénéfice net annuel de 20.000 francs paie l'impôt comme s'il n'avait gagné que 15.000 francs.

Ajoutons que ce régime de faveur ne s'applique pas aux contribuables qui, sous le régime de la loi du 31 juillet 1917, étaient obligés de déclarer leur bénéfice net.

Pour ce qui concerne les commerçants et les industriels faisant plus de 50.000 francs de bénéfices annuels, ils doivent payer l'impôt sur la totalité de leurs bénéfices. De plus ils doivent produire à l'appui de leurs déclarations, leur compte de profits et pertes ou, tout au moins, un état de leurs bénéfices. Cela les oblige implicitement à avoir une comptabilité.

L'imposition d'après le bénéfice net paraît plus rationnelle que l'imposition par application d'un coefficient au chiffre d'affaires. N'empêche qu'en pratique, elle donne lieu très souvent à des difficultés, la détermination du bénéfice net étant une opération assez délicate.

Aussi bien s'est-il trouvé au Parlement des voix réclamant à nouveau l'imposition en raison du chiffre d'affaires. Il n'a pourtant rien été changé sur ce point. Toutefois, on voit revenir le législateur à sa première manière de voir : ainsi la loi du 30 dé-

cembre 1928, que nous étudierons plus loin, contient des dispositions tendant au dégrèvement des petits commerçants et industriels.. Or, parmi les conditions requises pour pouvoir bénéficier du dégrèvement, il y en a une relative au chiffre d'affaires : il ne faut pas que le chiffre d'affaires dépasse la somme de 50.000 francs par an.

Espérons que le législateur s'en tiendra là et qu'il ne bouleversera pas à nouveau l'économie de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cela d'autant plus que, ainsi qu'on le verra plus loin, cet impôt a déjà été trop souvent modifié.

§ 2. Élimination de certaines catégories de contribuables de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux

Nous étudierons dans ce paragraphe quelques-unes des modifications de la loi du 31 juillet 1917 ayant pour effet de soustraire à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels quelques catégories de contribuables, qui seront désormais assujettis à la cédule des traitements et salaires.

La raison de ces réformes est la suivante : les commerçants et les industriels paient l'impôt de 15 % qui est intermédiaire entre l'impôt de 12 % que paient les salariés et les professions libérales, et l'impôt de 18 % qui frappe les revenus des capitaux. Cela tient au fait que le revenu des commerçants

et industriels est dû en partie à leur travail et en partie aux capitaux qu'ils ont investi dans leurs affaires.

Or, il y avait parmi les assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, des contribuables dont les revenus étaient surtout dus à leur travail. Ce sont ces contribuables qui désormais ne paieront plus l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En conséquence ils ne paieront plus l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce fut principalement pour les exempter de cet impôt que le législateur les a éliminés de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

La première loi qui a introduit cette réforme est celle du 30 juin 1923.

L'article 10 de cette loi énumère les diverses catégories de contribuables qui seront à l'avenir passibles de l'impôt sur les traitements et salaires à la place de celui qui frappe les bénéfices commerciaux et industriels.

Au premier rang de ces contribuables se trouvent les ouvriers travaillant chez eux.

Pour qu'ils bénéficient des dispositions de la loi, il faut qu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers.

Il faut de plus qu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leurs femmes, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants, habitant

avec eux, d'un apprenti de moins de seize ans, et d'un compagnon.

La première condition a pour but d'exclure du bénéfice de la loi, ceux qui posséderaient des capitaux importants et dont les revenus seraient par conséquent dus en grande partie à leurs capitaux.

La deuxième condition réserve la faveur de l'imposition à la cédule des traitements et salaires aux entreprises de peu d'importance, le critérium de l'importance de l'entreprise étant, d'après le législateur, le nombre des personnes qui y travaillent.

Remarquons que la loi du 30 juin 1923 impose la cohabitation comme une des conditions d'application de la loi.

La deuxième catégorie de contribuables bénéficiant des dispositions de la loi est composée par les artisans.

Il faut qu'ils se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail et qu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui des personnes énumérées plus haut.

En somme, les artisans doivent remplir, au fond, les mêmes conditions — et pour les mêmes raisons — que les ouvriers.

Les veuves d'ouvriers et d'artisans bénéficient, dans les mêmes conditions, des mêmes faveurs que ceux-ci. La seule condition supplémentaire qui leur est imposée par la loi, c'est de continuer la profession précédemment exercée par leur mari.

Les autres catégories visées par la loi sont compo-

sées par les personnes vendant en ambulance, par les mariniers, les chauffeurs et cochers et les pêcheurs.

Les conditions qui leur sont imposées pour bénéficier des dispositions de la loi se résument au fond à celles que nous avons exposées plus haut : il ne faut pas qu'ils mettent dans leurs entreprises des capitaux importants; il faut que leur entreprise soit de peu d'importance. Il faut enfin qu'ils travaillent eux-mêmes dans leur affaire.

Ainsi, les personnes vendant en ambulance doivent vendre elles-mêmes et pour leur propre compte; les marchandises qu'elles vendent doivent être de faible valeur ou de menus comestibles; les marchandises destinées à la vente doivent être transportées autrement que par véhicule automobile ou que par voiture attelée.

Les mariniers doivent à leur tour n'être propriétaires que d'un seul bateau; ce bateau, ils doivent le conduire et le gérer eux-mêmes.

De même les cochers et les chauffeurs ne doivent être propriétaires que d'une ou de deux voitures qu'ils doivent conduire et gérer eux-mêmes, sans les mettre simultanément en service.

Enfin les pêcheurs doivent se livrer personnellement à la pêche.

On a vu plus haut que parmi les conditions imposées aux ouvriers pour pouvoir invoquer le bénéfice de la loi il y a les suivantes :

Il faut qu'ils ne travaillent qu'avec un seul apprenti; cet apprenti doit avoir moins de seize ans.

Il faut qu'ils n'aient qu'un seul compagnon.

Ces conditions n'ont pas été modifiées, mais de nouvelles lois leur ont accordé de l'extension.

Ainsi une loi du 19 mars 1928 décide que ne seront pas considérés comme compagnons pour l'ouvrier façonnier possesseur d'un atelier, les ouvriers qui, au nombre de trois, travaillent dans cet atelier. Il faut pour cela que chacun d'eux exécute complètement et séparément la façon de sa pièce et perçoive le prix de façon sous la seule déduction du loyer du matériel utilisé et de sa quote-part des frais généraux communs.

Une autre loi datée du 21 mars 1928 décide que tout ouvrier pensionné qui aura été obligé de changer de profession en raison de l'incapacité de travail résultant de la guerre ou d'un accident, pourra, quelque soit son âge, être employé comme apprenti, pendant une année, sans que cet emploi entraîne contre l'employeur la déchéance du bénéfice de l'imposition à la cédule des traitements et salaires.

Ajoutons enfin que la loi du 30 décembre 1928, que nous étudierons plus loin, supprime la cohabitation, comme une des conditions d'application de la loi.

§ 3. Incorporation de nouveaux contribuables à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux

Nous avons étudié dans le paragraphe précédent les catégories de contribuables précédemment soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et qui désormais seront passibles de la cédula des traitements et des salaires.

Dans le paragraphe présent, nous allons étudier le phénomène inverse : une catégorie de contribuables passibles précédemment de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et qui à l'avenir devront payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

C'est la loi du 13 juillet 1925 qui, dans son article 59, a introduit cette réforme.

Elle vise les contribuables qui se livrent à des opérations d'achat ou de vente des immeubles ou des fonds de commerce.

Jusqu'à la loi dont il s'agit, les personnes et sociétés qui se livraient, soit comme intermédiaires, soit pour leur propre compte, à des opérations portant sur l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce, n'étaient, en principe, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que si, eu égard aux conditions dans lesquelles elles exerçaient leur profession, elles pouvaient être considérées comme exploitant une agence d'affaires.

Par contre, les marchands de biens notamment, ainsi que les sociétés ayant pour objet l'achat et la vente d'immeubles, étaient, en raison du caractère civil de leurs opérations, considérées comme passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Depuis la loi dont il est question plus haut, toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce, ou qui, habituellement, achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire, en vue de les revendre, sera considérée comme commerçante.

En conséquence, elle sera soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires ainsi qu'à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La mesure est juste, les personnes et sociétés dont il s'agit faisant, comme les commerçants, des actes de spéculation : elles achetaient en vue de revendre avec bénéfice. La loi frappe aussi bien les intermédiaires, qui dans l'espèce font des actes de courtage, que ceux qui achètent et vendent en leur propre nom.

La loi du 13 juillet 1925 soumet les contribuables dont il s'agit à deux autres obligations :

Ils doivent faire au bureau de l'enregistrement de leur résidence et de celui de leurs succursales la déclaration de l'exercice de leur profession.

Ils doivent tenir deux répertoires à colonnes, dans la forme déterminée par un décret du 11 août 1925.

§ 4. Majoration du taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Par suite des incessantes nécessités budgétaires, le législateur s'est vu obligé, à maintes reprises, d'augmenter le taux des impôts.

Il a d'abord relevé, par une loi du 22 mars 1924, le taux de tous les impôts directs. Cette loi, appelée aussi « du double décime », augmentait, dans la proportion de 20 %, le taux des impôts. En conséquence, le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui avait été fixé à 8 % par la loi du 31 juillet 1917, montait à 9,60 %.

On a vécu sous ce régime jusqu'au 4 décembre 1925.

L'article 2 de la loi du 4 décembre 1925 décide en effet que si l'impôt net, calculé d'après le taux de 9,60 %, atteint ou dépasse 50 francs, il y a lieu de le majorer de 50 %.

C'était là une augmentation brutale, de nature à léser gravement les intérêts du monde de la production. En effet, pour certaines entreprises : celles d'assurances par exemple, par suite de cette majoration, le taux de l'impôt atteignait 30 %. C'était excessif.

Aussi bien une loi du 4 avril 1926 a-t-elle ramené le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux — tout au moins pour les entreprises dont le chiffre des bénéfices annuels dépasse 50.000 francs — à 10 %. Ce taux ne devait pas supporter le double décime. Pour les entreprises faisant moins

de 50.000 francs de bénéfices par an, le taux de l'impôt était calculé de manière qu'il soit en moyenne de 10 %.

On en était là lorsque les circonstances ont obligé les pouvoirs publics à prendre des mesures sévères en vue du relèvement du franc. On était en effet à l'époque où la livre sterling était montée à 240 francs et où l'on se demandait jusqu'à quel point elle monterait.

Au premier chef des mesures qu'il importait de prendre en vue de sauver le franc, c'était l'équilibre rigoureux du budget. Il fallait pour cela augmenter de façon sensible tous les impôts.

On a donc, par une loi du 3 août 1926, relevé de 50 % le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ce taux est par conséquent actuellement de 15 %. Il grève très lourdement la production et pèse de manière fort sensible sur le coût de revient. Il est sans doute un des facteurs s'opposant à l'exportation des produits nationaux, ce qui rend ces derniers mois la balance du commerce de la France déficitaire.

Il serait donc hautement désirable que, lorsqu'on procédera à un nouvel aménagement des impôts, mesure promise tout récemment par M. le ministre des Finances, on pensât à alléger le fardeau qui pèse sur les commerçants et les industriels. Cela permettra de reprendre sur une plus vaste échelle les exportations, ce qui amènera une plus-value d'impôts, par suite de l'augmentation des bénéfices.

§ 5. Introduction de règles spéciales pour certaines entreprises

Les entreprises dont il s'agit sont celles qui pratiquent l'assurance et la réassurance, les entreprises de capitalisation et d'épargne.

Jusqu'à la loi du 13 juillet 1925, ces entreprises étaient assimilées à la généralité des entreprises commerciales et industrielles, tant en ce qui concerne le calcul du bénéfice imposable, que pour ce qui est du taux de l'impôt.

Depuis la susdite loi, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'atteint plus seulement leur bénéfice d'exploitation; il a pour base le revenu net global, constitué par la somme du bénéfice net industriel et des revenus nets mobiliers et immobiliers de toute nature.

Les entreprises dont il s'agit possèdent en effet très souvent un important portefeuille de valeurs; de même elles ont pour habitude d'investir des capitaux élevés dans des immeubles. Le législateur a voulu que les bénéfices provenant de ces revenus mobiliers et immobiliers soient taxés au même titre que les bénéfices provenant de l'exploitation de l'affaire.

Non content de cela, il a décidé que les entreprises d'assurances, de réassurances, de capitalisation et d'épargne, seront obligées de payer un impôt plus lourd

que les autres entreprises commerciales. Cet impôt a été fixé à 20 %.

Sous l'empire de la loi du 4 décembre 1925, cet impôt s'est élevé à 30 %.

En compensation de ce régime plus sévère auquel elles sont soumises, les entreprises que nous étudions ont reçu deux sortes d'avantages :

1) En cas de déficit industriel, les pertes subies viennent en déduction des revenus mobiliers et immobiliers de l'exercice au cours duquel elles se sont produites. Cette mesure est juste. Autrement, les entreprises dont il s'agit auraient dû payer l'impôt pour la totalité de leurs revenus mobiliers et immobiliers, alors que par ailleurs elles auraient éprouvé une perte dans leur exploitation.

2) Si les pertes subies excèdent le montant des revenus mobiliers et immobiliers, le reliquat est reporté sur les exercices postérieurs pour compléter la déduction, sans toutefois, que celle-ci puisse s'étendre au delà du 5^e exercice.

De cette manière, ces affaires ne paieront pas l'impôt tant qu'elles n'auront pas complètement amorti leurs pertes, pour autant tout au moins, que cet amortissement peut s'opérer en cinq années.

Ce principe du report de l'exercice déficitaire a été généralisé par la loi du 30 décembre 1928 à la totalité des entreprises commerciales, industrielles et même agricoles.

§ 6. Renforcement du contrôle et aggravation des sanctions

L'aggravation des charges fiscales que nous avons étudiée dans les paragraphes précédents, a fait craindre que les contribuables ne s'efforcent d'éluder, tout au moins en partie, leurs obligations.

On a donc cru bon de renforcer le contrôle des déclarations et d'aggraver les peines contre les contribuables de mauvaise foi.

A cet effet une loi du 31 juillet 1920, complétant en cela l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917, décide :

1) Que les administrations de l'Etat, des départements et des communes, de même que les entreprises concédées ou contrôlées par ces administrations, devront communiquer à l'administration des Finances, sur sa demande, les documents qu'elles posséderont, sans pouvoir lui imposer le secret professionnel;

2) Qu'en cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'administration des Finances, de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet de frauder ou de compromettre un impôt;

3) Que tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor

ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres comptables prescrits par le code, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, etc.;

4) Que tous particuliers et toutes sociétés ou associations, payant des pensions ou rentes viagères, seront tenus de fournir les indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes, lorsqu'elles dépassent 1.250 francs.

Pour ce qui est des sanctions, la même loi du 31 juillet 1920 prévoit que le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé par l'article 2 du code de commerce sera puni conformément à l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

De même l'article 7 de la loi du 31 décembre 1920 porte de 5 à 100 francs le montant de l'amende prévue par l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917 à l'égard des employeurs qui n'observent pas les dispositions des articles 26 et 27 de la même loi.

Enfin une loi du 30 juin 1923, obligeant les contribuables à déclarer dans un délai de dix jours leurs bénéfices en cas de cession ou de cessation de leurs entreprises, prévoit, en cas de retard, la taxation d'office et la majoration de moitié de l'impôt. En cas d'inexactitude, les intéressés sont passibles de la majoration de droits prévue par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917.

§ 7. Exemption d'impôt accordée à certaines sociétés

Il y a des sociétés qui sont particulièrement favorisées par le législateur, en raison du fait qu'elles sont d'utilité sociale.

C'est le cas notamment des sociétés ouvrières de crédit.

Aussi bien une loi du 25 février 1927, formant actuellement l'article 40 du titre 3 du code de travail, accorde-t-elle l'exemption d'impôt, à partir du 1^{er} janvier 1928, aux sociétés ouvrières de crédit.

Ces sociétés bénéficient donc désormais des mêmes immunités fiscales que celles qui sont accordées aux banques populaires.

Toujours dans ce même ordre d'idées, une loi du 19 mars 1928, décide que les sociétés et unions de sociétés de secours mutuels seront exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les œuvres régies par la loi du 1^{er} avril 1898.

Dans ce siècle de protectionnisme à outrance, peut-être serait-il bon que le législateur accordât des faveurs fiscales, dans la limite des possibilités budgétaires, à certaines entreprises industrielles et commerciales qui pourraient par ce moyen trouver des débouchés à l'extérieur, ou tout au moins, qui seraient mises en meilleure posture pour se défendre contre la concurrence que l'étranger leur livre dans l'intérieur même du pays.

§ 8. Régime applicable en 1925 et en 1926 au petit commerce et à la petite industrie

Ce régime a été institué par une loi du 16 avril 1924. Il vise les commerçants et les industriels dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 francs, ou 40.000 francs, selon le genre de profession qu'ils exercent.

Sont rangés dans la première catégorie — chiffre d'affaires ne dépassant pas 200.000 francs — les commerçants et les industriels dont les opérations consistent à vendre des marchandises achetées ou fabriquées, des denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement.

Sont rangés dans la deuxième catégorie — chiffre d'affaires ne dépassant pas 40.000 francs — tous les autres redevables, notamment les façonniers, entrepreneurs ou loueurs de services, loueurs de choses, entrepreneurs de spectacles, banquiers, escompteurs et changeurs, intermédiaires et mandataires.

La loi du 16 avril 1924 n'a modifié que les articles 7, 9 et 10 de la loi du 31 juillet 1917 relatifs à la détermination du bénéfice imposable par application d'un coefficient au chiffre d'affaires; elle n'a pas apporté de dérogation à l'article 4 de la même loi.

Il en résulte que les sociétés par actions, de même que les contribuables qui optent pour l'imposition sur le bénéfice réel, ne bénéficieront pas des dispo-

sitions de la loi quel que soit leur chiffre d'affaires.

L'article 7 de la loi du 31 juillet 1917 dispose qu'en vue de la détermination du bénéfice imposable par application d'un coefficient au chiffre d'affaires, il est fixé pour chaque profession, ou pour chacune des catégories qui pourraient être établies en ce qui touche une même profession, soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum, le contrôleur ayant, dans ce dernier cas, la latitude de choisir le coefficient convenable dans les limites du maximum et du minimum correspondant à la profession exercée.

Complétant ces dispositions, l'article premier de la loi du 16 avril 1924 stipule que pour l'imposition des contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 francs ou 40.000 francs, selon la classe à laquelle ils appartiennent, il est fait usage d'un coefficient unique, fixé par profession ou par catégories établies par même profession.

Les prescriptions de l'article premier de la loi du 16 avril 1924 ne comportent pas de restrictions. En conséquence, la règle du coefficient unique doit être observée toutes les fois que le chiffre d'affaires retenu pour la détermination du bénéfice imposable ne dépasse pas les limites prévues, qu'il s'agisse du chiffre des affaires effectivement réalisées pendant l'année précédente ou du chiffre forfaitaire arrêté dans les conditions prévues par la loi.

Le soin de fixer les coefficients prévus par la loi du 16 avril 1924 a été remis à la Commission ins-

tituée par l'article 6 de la loi du 31 juillet 1917.

Suivant les dispositions qui, aux termes du premier alinéa de l'article 3 de la loi du 16 avril 1924, complètent celles de l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917, le bénéfice imposable des contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 francs ou 40.000 francs, selon les cas, et qui, bien entendu, ne sont pas taxés d'après leur bénéfice réel, est évalué par le contrôleur en appliquant au chiffre d'affaires le coefficient unique, fixé comme il est dit ci-dessus.

Le coefficient s'impose à l'administration aussi bien qu'au contribuable.

Si un contribuable exerce plusieurs professions comportant des coefficients différents, il y a lieu d'envisager la fraction du chiffre d'affaires correspondant à chacune des professions exercées et appliquer ensuite à chacun des chiffres fractionnels le coefficient approprié.

Ce sont là les caractéristiques d'un régime de faveur pour les petits commerçants et industriels et qui, malheureusement pour eux, n'a duré que deux années.

Nous verrons lors de l'étude que nous ferons de la loi du 30 décembre 1928 qu'elle contient également une disposition en faveur des petits commerçants et industriels. Toutefois, le dégrèvement qu'elle leur accorde est si minime et subordonné à tant de conditions, qu'en pratique il est très souvent inopérant.

§ 9. Réformes dictées par l'équité

L'impôt devrait toujours être équitable. Malheureusement, il n'en est pas souvent ainsi. Nous relevons donc avec d'autant plus de plaisir quelques réformes introduites par les lois et tendant vers un peu plus de justice.

Une de ces réformes a été introduite par la loi du 30 juin 1923.

Jusqu'à cette loi, les associés des sociétés en nom collectif et les associés commandités d'une société en commandite simple ne pouvaient bénéficier des dégrèvements accordés par la loi aux commerçants seuls. C'était là, sans doute, une situation injuste, qui portait préjudice aux membres desdites sociétés et à laquelle il importait de remédier.

C'est ce que fait l'article 11 de la susdite loi en décidant que dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés sera personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt sera établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices, et pour le surplus, au nom de la société.

De cette manière, si une société en nom collectif composée de deux membres, fait plus de 50.000 francs de bénéfices annuels, mais moins de 100.000 francs, chacun de ses membres pourra se ranger dans les catégories prévues par la loi pour les contribuables

faisant moins de 50.000 francs de bénéfices annuels.

Une loi du 13 juillet 1925 a tenu à préciser que malgré que les impôts doivent être établis désormais au nom de chacun des associés dans les sociétés en nom collectif ou au nom de chacun des commandités dans les sociétés en commandite simple, les impositions ainsi comprises dans les rôles n'en demeuraient pas moins des dettes sociales.

Une réforme également bien inspirée a été introduite par l'article 2 de la loi du 13 juillet 1925.

Désormais on devra, pour la détermination du bénéfice réel, retrancher du bénéfice net les revenus des valeurs et capitaux mobiliers.

De cette manière on ne paiera pas l'impôt deux fois : une fois l'impôt qui frappe les revenus des valeurs mobilières et une deuxième fois, l'impôt sur les bénéfices commerciaux, du chef de ces mêmes revenus, considérés comme représentant un bénéfice commercial.

Toutefois, l'entreprise aura pu faire entrer dans le calcul de ses frais généraux, les dépenses qui lui auront été occasionnées par son portefeuille de valeurs mobilières. En agissant ainsi, elle aura donc diminué son bénéfice commercial du montant des dépenses occasionnées par son portefeuille, alors que les revenus de ce portefeuille ne pouvaient augmenter son bénéfice d'exploitation.

Cela aurait été également injuste.

C'est pourquoi le législateur a décidé par ce même article 11 de la loi du 13 juillet 1925, qu'on ne pourra

retrancher du bénéfice net les revenus des valeurs et capitaux mobiliers qu'après imputation à ces revenus de la quote-part des frais et charges y afférents.

§ 10. Modifications portant sur certains points de détail

Nous passerons rapidement en revue dans ce paragraphe quelques modifications de détail apportées par les différentes lois à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi une loi du 30 juin 1923 décide, dans son article 12, que désormais, dans le cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie d'une entreprise, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, devra être immédiatement établi.

Il est accordé aux contribuables un délai de dix jours pour faire parvenir aux contrôleurs des contributions directes les renseignements nécessaires en vue de l'établissement de l'impôt.

Le délai dont il est question commence à courir, s'il s'agit d'un fonds de commerce, du jour où la vente ou la cession a été publiée dans un journal d'annonces légales. S'il s'agit de la vente ou de la cession d'autres entreprises, le délai commence du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris effectivement la direction des exploitations. Enfin lorsqu'il s'agit de la cessation d'entreprises, le délai commence

du jour de la fermeture définitive des établissements.

Un autre point de détail a été modifié par l'article 4 de la loi du 30 juin 1923. Désormais les commerçants et les industriels n'auront plus que jusqu'au 1^{er} mars pour faire la déclaration de leurs bénéfices. Toutefois ce délai est étendu jusqu'au 31 mars de chaque année pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre.

Dans ce même ordre d'idée, l'article 5 de la loi du 30 juin 1923 dispose qu'à l'avenir les personnes ou sociétés assujetties à l'impôt sur les bénéfices commerciaux qui ne rentrent pas dans la catégorie des contribuables imposables sur leurs bénéfices réels, devront, à l'avenir, remettre la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente, avant le 1^{er} mars et non plus avant le 1^{er} avril.

Une modification analogue est introduite par l'article 6 de la loi du 30 juin 1923.

Ces deux modifications ne présentent plus actuellement qu'un intérêt historique, les contribuables n'étant plus obligés de déclarer leur chiffre d'affaires en vue de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'un tout autre ordre est la réforme introduite par l'article 5 de la loi du 29 avril 1926.

Cette loi décide que les bénéfices réalisés en France par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires

étrangers seront exempts d'impôts, à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon, accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises.

Les modalités de cette exemption ont été fixées par un décret du 20 mai 1927.

Telles sont les principales modifications apportées par les lois à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, jusqu'à la loi du 30 décembre 1928.

Nous allons étudier dans le chapitre suivant les modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi budgétaire du 30 décembre 1928.

CHAPITRE II

Modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi portant fixation du budget général pour l'exercice 1929

(Journal Officiel du 31 décembre 1928).

La loi du 30 décembre 1928 comprend plusieurs articles ayant trait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Nous mentionnerons notamment l'article 3 relatif à la période devant servir de base à l'impôt et à l'admission du report de l'exercice déficitaire; l'article 4 qui concerne les émoluments des associés gérants dans les sociétés à responsabilité limitée; l'article 5 qui accorde des dégrèvements aux petits commerçants et aux petits industriels; l'article 12 qui vise les entreprises commerciales et industrielles dont les opérations comprennent l'exploitation d'un domaine agricole; l'article 11 relatif aux artisans, etc., etc.

Nous ferons l'étude de ces articles dans les pages qui vont suivre.

PREMIÈRE SECTION

Modification de l'article 3 des lois codifiées

Cette modification porte sur la période devant servir de base à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

On s'était en effet aperçu, ainsi qu'on le verra plus loin, que le régime en vigueur permettait en certains cas de léser le Trésor. En d'autres cas c'était le contribuable qui se trouvait lésé parce qu'obligé de payer l'impôt à deux reprises différentes pour le même bénéfice.

La modification dont il s'agit a été introduite par l'article 3 de la loi du 30 décembre 1928.

Le texte qui apporte cette modification est libellé comme suit :

« Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice. Si aucun bilan n'est dressé, au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée, depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

« Lorsqu'il est dressé des bilans successifs, au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante. »

§ 1. Période servant de base à l'impôt sous l'empire de l'ancienne loi

D'après l'article 3 des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente, ou dans la période de douze mois dont les résultats ont été constatés par le dernier bilan annuel lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

D'après la jurisprudence (Conseil d'Etat — arrêts des 4 août 1925 et 12 novembre 1926, N° 86.870 et 84.526. — Recueil Officiel de l'administration, N° 5.049 et 5.100), il y a lieu de considérer que la base normale d'imposition est le bénéfice de l'année civile; celui de l'exercice commercial prenant fin à une date différente du 31 décembre ne lui est substitué que si ledit exercice comprend exactement une période de douze mois.

Aux termes de l'instruction ministérielle du 31 janvier 1928 sur les impôts sur le revenu, cette règle ne doit pas s'appliquer strictement au premier exercice d'exploitation des entreprises qui débutent : « Fréquemment, le premier exercice de ces entreprises, surtout lorsqu'elles sont constituées en sociétés, s'étend

sur plus de douze mois. En pareil cas, les bénéfices de la période de douze mois prenant fin à la date de clôture de l'exercice, seront cotisés au titre de l'année suivant cette clôture; ceux de la période comprise entre le début de l'exercice et la date qui correspond à l'époque normale des inventaires, étant imposé, au titre de l'année précédente. Ainsi, dans le cas d'une société constituée le 1^{er} février 1926, et établissant son premier bilan le 30 juin 1927, on imposa les bénéfices de la période 1^{er} juillet 1926 au 30 juin 1927 au titre de l'année 1928 et ceux de la période 1^{er} février au 30 juin 1926 au titre de l'année 1927.

De même si le premier exercice d'exploitation prenant fin en cours d'année ne comprenait qu'une période inférieure à douze mois, ces résultats n'en seraient pas moins retenus comme base d'un impôt dû au titre de l'année suivante. »

§ 2. Critique des anciennes dispositions législatives relatives à la période dont les résultats devaient servir de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Dans le rapport fait au nom de la Commission des Finances, chargée d'examiner le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1929, par M. de Chappedelaine, Rapporteur Général (documents parlementaires n° 47, page 1.453, colonne 1), il était

dit ceci au sujet de la règle ancienne : « L'application de cette règle aboutit à une double imposition, lorsque le premier exercice comptable ne concorde pas avec l'année civile ; et à une exemption injustifiée lorsque la date des inventaires se trouve modifiée. »

Pour bien comprendre la critique de M. de Chappe-delaine, il importe de prendre des exemples :

Soit d'abord le cas d'une entreprise constituée le 30 juin 1928, et qui décide d'établir son premier bilan le 30 juin 1929. A défaut de bilan de douze mois clos en 1928, l'entreprise dont il s'agit aurait été taxée, en 1929, d'après ses bénéfices de l'année civile 1928, c'est-à-dire ceux de la période du 1^{er} juillet 1928 au 31 décembre 1928. En 1930, la même entreprise dont le bilan clos au cours de l'année précédente comprendra douze mois, aurait été imposée d'après les bénéfices constatés par ce bilan et correspondant à la période du 30 juin 1928 au 30 juin 1929. Les bénéfices de la période 30 juin 1928 au 31 décembre 1928 auraient donc été taxés deux fois, une fois au titre de 1929, et une fois au titre de 1930.

Voilà la double imposition à laquelle faisait allusion le Rapporteur Général du budget.

Prenons à présent un deuxième exemple :

Soit une entreprise clôturant habituellement son bilan le 30 juin de chaque année. Elle a ainsi établi le 30 janvier 1927, un bilan dont les résultats ont servi de base à l'établissement de l'impôt dû au titre de 1928. Cette entreprise décide après le 30 juin 1927 de clôturer désormais son bilan au 31 décembre

et le premier bilan qu'elle établit conformément à cette règle porte la date du 31 décembre 1928. Ce bilan, qui se réfère à la période du 30 juin 1927 au 31 décembre 1928, comportant plus de douze mois, l'entreprise en cause aurait été soumise à l'impôt en 1929, d'après les résultats de l'année civile 1928. De ce fait, les bénéfices de la période 30 juin 1927 au 31 décembre 1927 auraient échappé à toute taxation.

Voilà en quoi M. de Chappedelaine avait raison de dire que la règle ancienne pouvait aboutir à une exemption injustifiée.

§ 3. Avantages présentés par la nouvelle loi

Le nouveau texte présente l'avantage d'éviter que soit le Trésor, soit le contribuable, soient lésés ainsi que cela pouvait arriver précédemment.

Les exemples ci-dessus ont illustré ces points. L'article 3 de la loi du 30 décembre 1928 maintient le principe d'après lequel l'impôt est établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan. Toutefois, il dispose que dans le cas où ce bilan s'étendra sur une période de plus de douze mois, l'impôt serait néanmoins établi d'après les résultats de cette période.

Envisageant également l'hypothèse où aucun bilan n'aurait été dressé au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, le Parlement a estimé que l'impôt devait être établi sur les bénéfices de la période écoulée, depuis la fin de la dernière période imposée ou, s'il s'agit d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Les bénéfices ainsi taxés viendront ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils seront compris. Enfin, dans le cas où il serait dressé des bilans successifs au cours d'une même année, le Parlement a précisé que les résultats en seraient totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante.

De cette façon, les contribuables, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont désormais, comme les autres contribuables, appelés à payer l'impôt pour tous les bénéfices obtenus, sans interruption ni double taxation.

Appliquant cette règle aux deux cas envisagés ci-dessus on voit que dans le premier exemple, l'impôt de 1929 sera établi sur les bénéfices de la période 1^{er} juillet 1928 au 31 décembre 1928 mais que l'impôt de 1930 n'atteindra les bénéfices du bilan clos au 30 juin 1929 qu'après déduction des bénéfices déjà taxés au titre de 1929.

L'entreprise visée dans le deuxième exemple sera imposée en 1929, d'après les résultats du bilan clos au 31 décembre 1928, et se rapportant à la période 30 juin 1927 au 31 décembre 1928.

Dans l'un et l'autre cas, les inconvénients que nous avons signalés vont donc disparaître.

DEUXIÈME SECTION

Admission des reports déficitaires

Il sera question dans cette section d'une réforme introduite par la loi du 30 décembre 1928 et ayant pour effet de permettre à la généralité des commerçants et des industriels de reporter le déficit d'un exercice sur les exercices suivants. C'est là une réforme de la plus élémentaire équité et depuis longtemps réclamée par le monde du commerce.

§ 1. Régime institué par l'ancienne loi

Sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, chaque exercice devait être envisagé isolément pour l'établissement de l'impôt, le déficit subi au cours d'un exercice déterminé ne pouvant venir en déduction du bénéfice réalisé au cours de l'exercice suivant.

Les bénéfices d'un exercice ne pouvaient être réduits en considération de déficits antérieurs.

Pareillement les bénéfices ne pouvaient être réduits en raison des pertes postérieures à la clôture de l'exercice. Aucune compensation ne pouvait non plus s'opérer entre les bénéfices réalisés et les pertes subies par des exploitants différents.

L'instruction ministérielle du 31 janvier 1928, partant du même principe, prescrivait que les reports bénéficiaires d'exercices antérieurs devaient rester en dehors des bases de l'impôt.

§ 2. Critique des anciennes dispositions législatives

L'Administration n'admettant pas le report des exercices déficitaires, il en résultait que, très souvent, les commerçants et les industriels devaient prélever sur leur capital pour payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cela arrivait notamment lorsque les bénéfices de l'exercice suivant immédiatement l'exercice déficitaire n'étaient pas supérieurs ou du moins égaux au total obtenu, en ajoutant au montant de la perte subie, celui de l'impôt à payer au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux du chef de l'année suivant l'exercice déficitaire.

Ainsi, dans le cas où l'exercice 1927 se serait soldé par une perte de 100.000 francs et où l'exercice 1928 se serait traduit par un bénéfice net de pareille somme, soit également 100.000 francs, on aurait dû payer, en 1929, l'impôt à raison de 15 % sur le bénéfice de 100.000 francs. Or, le bénéfice de 100.000 francs a juste pu compenser la perte précédente de 100.000 francs; il n'a pas été égal ou supérieur à la perte précédente, augmentée de la somme de 15.000 francs.

Etant inférieur à la somme de 115.000 francs, il en résulte qu'en 1929, on aura dû payer l'impôt sur les bénéfices, non pas avec une partie des bénéfices, mais en prélevant sur le capital de l'affaire.

Cette façon d'opérer était injuste et lésait grandement les intérêts des commerçants et des industriels.

Un exemple pris sur le vif illustrera encore mieux cette thèse.

Il s'agit d'un cas qui a fait l'objet d'une question écrite : une société possède un portefeuille évalué dans son bilan pour une somme de un million de francs, représentant la valeur des titres au pair. Pendant deux années consécutives, cette société a subi des pertes qui ont non seulement absorbé tous les bénéfices, mais qui ont encore entamé le capital social d'une somme de 100.000 francs chaque année, soit au total d'une somme de 200.000 francs. Le portefeuille dont la valeur était jusqu'à présent restée inchangée, a acquis aujourd'hui une plus-value de 200.000 francs égale au montant de la perte précédemment subie. La société pourrait-elle compenser cette perte par la plus-value du portefeuille, sans que celle-ci soit frappée par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ?

Il y a été répondu ce qui suit :

« Lorsqu'une entreprise évalue son portefeuille d'après le cours du jour de l'inventaire, les plus-values que fait apparaître l'application de ce mode d'estimation, sont, au même titre que les moins-values

constatées dans les mêmes conditions, susceptibles d'être retenues, pour la détermination du bénéfice passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

D'autre part, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que pour l'établissement de ce dernier impôt, les résultats de chaque exercice doivent être envisagés isolément, les pertes d'un exercice ne pouvant venir en déduction des bénéfices des exercices suivants.

Il suit de là, que la plus-value de 200.000 francs acquise par le portefeuille de la société visée dans la question ne peut, au point de vue fiscal, être affectée à la compensation des pertes antérieurement subies et qu'elle doit entrer en compte pour l'évaluation du bénéfice imposable au titre de l'année suivant l'exercice à la clôture duquel elle a été constatée. (Réponse à la question écrite n° 13.747, posée par M. Henry Auriol, député). (*Journal Officiel* du 24 décembre 1927. — Débats Chambre, page 4.101, 3^e colonne).

La non admission des reports déficitaires entraînant assez souvent un véritable prélèvement sur le capital, prélèvement d'autant moins facile à admettre qu'il s'exerçait à l'encontre d'entreprises ayant subi des pertes, ayant par conséquent déjà de ce fait, subi une diminution de leur patrimoine, des voix se sont élevées au Parlement pour parer à cette injustice.

Nous allons mentionner quelques propositions éma-

nant de parlementaires ayant pour but d'admettre le report d'exercices déficitaires. Cela fera l'objet du paragraphe suivant.

**§ 3. Quelques propositions parlementaires
en faveur de l'admission du report
des exercices déficitaires**

Nous mentionnerons parmi ces propositions parlementaires un amendement émanant de MM. Henry Le Mire et Prey, et un autre presque identique ayant eu pour auteur M. Bouat.

Aux termes de ces amendements, en cas de perte d'exploitation subie pendant un exercice quelconque par une entreprise assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, cette perte devait être déduite pour l'assiette de l'impôt du bénéfice réalisé pendant l'exercice suivant. Si ce bénéfice n'était pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent de la perte pouvait être déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice suivant l'exercice déficitaire.

Ces deux amendements furent soumis à une discussion commune au cours de laquelle fut rappelée la réponse faite à M. Le Mire par le Directeur Général des Contributions Directes, en qualité de Commissaire du Gouvernement :

« Votre proposition est fort juste, mais elle a l'inconvénient de faire une moyenne et le budget de

l'Etat ne peut pas être établi sur des moyennes : il lui faut des recettes fixes. Nous pourrions accepter seulement la compensation des pertes par rapport à l'exercice précédent. Il faudrait, avait-il ajouté, que cette disposition fût compensée, pour l'équilibre du budget, par l'augmentation de l'impôt actuel sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

En conséquence les amendements dont il s'agit furent repoussés.

Mentionnons également l'amendement de M. Marceau, qui voulait que le montant des bénéfices industriels et commerciaux fût établi sur la moyenne des bénéfices des cinq dernières années et taxé au même taux que les bénéfices agricoles et les professions libérales.

Il y a eu enfin un amendement proposé par MM. Josse et Brager de la Ville-Moysan.

Aux termes de cet amendement, les entreprises industrielles et commerciales qui avaient subi une perte d'exploitation au cours de l'année ou de l'exercice précédent, devaient pouvoir la déduire du bénéfice réalisé pendant la dernière année ou le dernier exercice.

Ces deux amendements furent également rejetés et disjoints. Il a fallu attendre jusqu'au vote de la loi du 30 décembre 1928 pour que cette mesure d'équité soit adoptée par le Parlement.

Pourtant, on ne voit pas pourquoi cette disposition aurait été refusée à la généralité des commerçants et des industriels puisqu'elle était admise pour les

entreprises d'assurances, de réassurances, de capitalisation ou d'épargne.

On sait, en effet, qu'aux termes de l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, dans le cas de déficit industriel, les pertes subies viennent en déduction des revenus mobiliers et immobiliers de l'exercice au cours duquel elles se sont produites. Si elles excèdent le montant de ces revenus, le reliquat est reporté sur l'exercice postérieur pour compléter la déduction sans toutefois que celle-ci pût s'étendre au delà du cinquième exercice.

§ 4. Solutions permettant d'assurer la compensation des bénéfices et des pertes

Deux solutions pouvaient être envisagées pour arriver au résultat dont il s'agit :

« L'une consiste à déterminer chaque année la base de l'impôt d'après la moyenne des résultats d'un certain nombre d'exercices antérieurs, trois exercices par exemple, les pertes d'un exercice de la période triennale étant ainsi déduites du bénéfice des autres exercices de la période.

« L'autre consiste à opérer la déduction des pertes de l'exercice déficitaire sur les bénéfices des exercices ultérieurs. » (Documents parlementaires — Chambre, N° 47, page 1.453 1^{re} colonne).

1° *Système des moyennes*

La Commission des Finances de la Chambre avait pris en considération une proposition de M. de Tinguay du Pouët, tendant à substituer aux reports déficitaires la détermination du bénéfice imposable d'après la moyenne des résultats des trois années antérieures à celle de l'imposition. Cette motion a été communiquée au gouvernement qui a présenté les observations ci-après : (documents parlementaires — Chambre — N° 1.453, colonne 2).

Inconvénients du système des moyennes

1° C'est un système factice.

Dans la pratique, lorsqu'un chef d'entreprise veut faire passer de sa caisse commerciale dans son propre portefeuille les bénéfices de son exploitation, rien ne l'oblige à ne prélever que le bénéfice moyen d'un certain nombre d'années. Semblable obligation n'est même pas imposée aux sociétés soumises par la loi à l'interdiction de distribuer des dividendes fictifs. Dès qu'une société est *in bonis*, elle peut verser à ses actionnaires, exercice par exercice, les bénéfices accusés par le bilan de chacun d'eux.

C'est suivant la même pratique que sont généralement calculées les parts bénéficiaires des employés intéressés.

Ces constatations montrent ce qu'il y aurait de factice dans l'astreinte qu'il est question d'imposer

à l'Etat de ne prélever l'impôt que sur le bénéfice moyen de plusieurs exercices.

2° C'est un système générateur de complications.

Précisément parce qu'il est factice, le système des moyennes, s'il était adopté, serait générateur de multiples complications, non pas seulement pour l'administration, mais aussi pour les contribuables.

Il n'est pas malaisé, dira-t-on, d'additionner trois chiffres et d'en diviser le total par trois. Cela est bien certain.

Mais que l'Administration vienne à constater qu'un redressement doit être apporté à la déclaration des bénéfices d'un exercice quelconque, comme ces bénéfices interviendraient dans la fixation des bases de l'impôt de trois dernières années, ce sont trois impositions pour un seul et même redressement. Les commerçants sont déjà portés à se plaindre de ce qu'on leur fait de trop fréquents rappels, que diraient-ils lorsque fonctionnerait le système envisagé?

Qu'on songe en même temps aux trois rappels qu'il faudrait faire pour le même redressement, au titre de l'impôt général, lorsque l'entreprise est exploitée par un individu ou par une société de personnes, et l'on admettra sans doute que le système retenu par la Commission des Finances ne tarderait pas à se révéler comme extrêmement compliqué.

3° C'est un système générateur d'anomalies et d'injustices.

Soit une entreprise A, ayant exploité pendant cinq ans avec des bénéfices croissants, et une entreprise

B, ayant également exploité pendant cinq ans, avec des bénéfices décroissants, dans l'ordre inverse. Le tableau suivant montre quels seraient les résultats de l'application du système :

Années ou Exercices	Entreprise A		Entreprise B	
	Bénéfice de l'exerc.	Bénéfice imposable	Bénéfice de l'exerc.	Bénéfice imposable
	frs	frs	frs	frs
1928....	200.000	»	600.000	»
1929....	300.000	200.000	500.000	600.000
1930....	400.000	250.000	400.000	550.000
1931....	500.000	300.000	300.000	500.000
1932....	600.000	400.000	200.000	400.000
		500.000		300.000
	2.000.000	1.650.000	2.000.000	2.350.000

Ce tableau fait ressortir que, bien que les deux entreprises aient réalisé pendant la période envisagée les mêmes bénéfices, deux millions, l'entreprise A paierait l'impôt sur un bénéfice de 1.650.000 francs, tandis que l'entreprise B serait imposée pour un bénéfice de 2. 350.000 francs. La première bénéficierait d'une insuffisance d'imposition de $350.000 \times 15 \% = 52.500$ francs; la seconde supporterait une surtaxe d'égale somme.

Insuffisance d'imposition et surtaxe seraient d'ailleurs définitives, si les deux entreprises cessaient leurs opérations à la fin de la cinquième année.

Un système qui peut aboutir à de pareils résultats est, par cela même, condamné.

2° *L'expérience faite en Angleterre*

Les inconvénients qu'on vient de signaler ne sont point théoriques. L'expérience du système des moyennes, qui a été faite en Angleterre, est topique à ce sujet. En effet, l'Angleterre a renoncé à ce système, à cause de ses complications et de ses anomalies, et elle y a substitué le report déficitaire. (Finance Act de 1926).

Voici en quels termes le chancelier de l'Echiquier justifiait cette réforme :

« Suppression de la moyenne triennale.

« J'aurai à proposer une modification importante à la loi qui régit l'income-tax; cette modification n'affectera pas les finances de l'année en cours, attendu qu'un préavis d'un an sera nécessaire pour qu'elle entre en application. Tout le monde cherche à simplifier l'income-tax. Un comité d'experts qui siège en permanence et que j'ai eu sous ma direction personnelle pendant plusieurs mois, se consacre à l'étude de cette question, et j'espère qu'un jour ou l'autre je serai en mesure de vous soumettre des propositions complètes. Pour l'instant, je me borne à signaler que les difficultés ne diminuent pas à mesure que l'on approfondit la question. Les divers projets tendant à la simplification de l'income-tax ont toutefois cela de commun qu'ils préconisent tous

l'abandon de la moyenne des trois dernières années. Je propose au comité de supprimer la moyenne triennale et le fouillis des autres bases d'imposition qui encombrant la cédula D et de prendre comme base de cette cédula exclusivement le revenu de l'année précédente.....

« Les nouvelles dispositions législatives apporteront également un correctif aux anomalies qui se produisent lorsqu'une entreprise ferme à la fin d'une année particulièrement prospère. Si l'on admet que l'ensemble des bénéfices commerciaux de ce pays aura tendance à s'accroître à la longue, l'Echiquier, tout compte fait, aura ses recettes augmentées grâce à ce changement. Il y perdra toutefois au point de vue de la commodité, car il est évident que les évaluations budgétaires présenteront davantage de difficultés. On verra apparaître des fluctuations qui étaient jusqu'à présent fondues dans la moyenne triennale. Cette exactitude dans les calculs, dont nous sommes si fiers, se trouvera compromise. Mais cette modification est souhaitée par la généralité des contribuables; elle est fortement recommandée par la Commission royale pour l'income-tax et le moment est venu de prendre à cet égard, une décision définitive et positive... » (Bulletin de statistique et de législation comparée du ministère des Finances — mai 1926 — page 1.015).

« Or, on ne peut pas raisonnablement prétendre que les inconvénients révélés par l'expérience anglaise ne se produiraient pas en France.

« La sagesse commande de tenir compte des résultats de cette expérience et d'adopter le report déficitaire comme l'ont fait, non seulement les Anglais, mais aussi les Américains et les Belges. »

3° *L'opinion des Chambres de Commerce*

« Les Chambres de Commerce, à la presque unanimité, réclament non pas le système des moyennes, mais l'admission du report déficitaire. Leurs revendications sont, à cet égard, concrétisées dans un vœu que l'Assemblée des Présidents des Chambres de Commerce a émis le 6 mars dernier et qui est ainsi conçu :

« Que le Gouvernement présente dans le plus bref délai au Parlement un texte admettant pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le report des exercices déficitaires sur les résultats bénéficiaires des cinq années suivantes, en prenant comme base de cet impôt, non pas un bilan administratif et fictif, mais bien le bilan réel de l'entreprise, établi d'après les règles essentielles de la comptabilité commerciale.

« Ainsi l'opinion des représentants officiels du commerce et de l'industrie est aussi nette que possible en faveur de l'admission des reports déficitaires; c'est cette mesure qu'ils réclament du Gouvernement et que celui-ci a proposé.

« A vrai dire, d'assez nombreuses Chambres de Commerce avaient précédemment émis des vœux en

faveur d'une proposition de loi N° 4.557, que M. Henry Le Mire, député, et plusieurs de ses collègues avaient présentée le 13 juin 1922, et qui tendait à l'adoption du système des moyennes.

« Mais il semble bien que, après avoir été le promoteur de ce système, M. Henry Le Mire lui-même en ait reconnu les inconvénients puisqu'il a déposé le 19 juin 1928, une nouvelle proposition de loi N° 215, qui prévoit, au contraire, l'admission des reports déficitaires. »

Conclusion

« En regard des complications et des anomalies auxquelles donnerait lieu le système des moyennes, celui du report déficitaire a le mérite indiscutable d'être simple et conforme à la pratique comptable.

« On est, en outre, certain qu'il donne satisfaction au monde du commerce et de l'industrie.

« Il convient, dès lors, d'insister pour l'adoption de ce système. »

2° Déduction des pertes de l'exercice déficitaire sur les bénéfices des exercices suivants

C'est la solution américaine. En effet, les Américains ont la faculté de déduire les pertes d'un exercice des bénéfices de l'exercice suivant.

Le Parlement britannique qui avait d'abord introduit le système des moyennes s'est rallié au report des déficits dans le Finance Act de 1926.

Cette solution présente sur la première l'avantage de mieux adapter la base d'imposition aux résultats des entreprises, et d'être plus conforme aux règles de la comptabilité commerciale. C'est à la seconde solution que le Parlement français s'est arrêté en votant *l'article 3 de la loi du 30 décembre 1928*.

Cet article 3 modifie de la manière suivante l'article 4 des lois codifiées relatives aux impôts cédu- laires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926).

« En cas de déficit d'exploitation subi pendant un exercice par une entreprise possédant une comptabilité régulière et complète, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire; s'il existait un reliquat, il peut être reporté sur le troisième exercice.

§ 5. Analyse du texte de la loi du 30 décembre 1928 relatif au report des exercices déficitaires

L'admission du report des exercices déficitaires s'opère dans les conditions suivantes :

- 1° Il faut qu'il y ait un déficit d'exploitation;
- 2° Il faut que l'entreprise qui a subi ce déficit

d'exploitation possède une comptabilité régulière et complète;

3° Ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant;

4° Le déficit doit être déduit du bénéfice de l'exercice suivant;

5° Si le bénéfice de l'exercice suivant n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice du deuxième exercice, et le reliquat, s'il en reste un, peut être reporté au troisième exercice.

Nous allons examiner tous ces points :

1° Il faut qu'il y ait un déficit d'exploitation.

Il en résulte que c'est le compte d'exploitation de l'entreprise qui doit se trouver déficitaire. Par conséquent, même si le compte de profits et pertes accuse un bénéfice, si le compte d'exploitation se traduit par une perte, cette perte pourra être reportée sur les bénéfices des exercices suivants.

Dans ces conditions, il est intéressant de préciser ce qu'il faut entendre par « compte d'exploitation ».

Aux termes de l'instruction ministérielle déjà citée du 31 janvier 1928, sur les impôts sur les revenus, le compte d'exploitation s'obtient dans les entreprises ayant pour objet l'achat et la vente de marchandises, en ajoutant au montant des ventes la valeur des marchandises restant en magasin à la fin de l'exercice, et en retranchant de ce total le montant

des achats (prix et frais accessoires d'acquisition), augmenté de la valeur du stock existant au début de l'exercice.

Le montant des achats devrait, le cas échéant, être diminué du prix des marchandises que l'exploitant prélèverait dans son magasin pour son usage personnel ou pour celui de sa famille.

Dans les entreprises industrielles, il faut, pour dégager le bénéfice brut, ajouter au montant des ventes la valeur des matières premières et des produits fabriqués existant à la fin de l'exercice, et en retrancher, non seulement le coût des achats effectués ainsi que la valeur des matières premières et des marchandises fabriquées qui existaient en stock au début de l'exercice, mais aussi les frais de main-d'œuvre et de fabrication (salaires des ouvriers, force motrice, entretien de l'outillage, etc...).

Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, le bénéfice brut correspond au montant même des recettes commerciales (courtages, commissions, remises, prix de façon, prix de location, salaires, intérêts, escomptes, agios et autres rémunérations acquises au titre d'actes professionnels).

Il suit de ce qui précède que l'évaluation des stocks est un élément essentiel des opérations, d'où se dégage le bénéfice brut des entreprises de ventes et de fabrication.

Le mode normal d'estimation consiste à appliquer

le prix de revient ou, en cas de baisse des cours, au-dessous du prix de revient, le cours du jour de l'inventaire.

Toutefois, il est d'usage dans certains commerces ou industries de faire subir ensuite à l'évaluation ainsi obtenue, une décote destinée à tenir compte des dépréciations éventuelles. Cette décote est admise lorsqu'elle reste dans les limites raisonnables et qu'elle est conforme aux habitudes de l'entreprise qui la pratique.

Pour ce qui concerne les matières premières, l'Administration considère comme acceptables les évaluations qui ne sont pas inférieures aux résultats obtenus en prenant comme base d'estimation une moyenne de cours bas, antérieurs à 1914, majorés dans la proportion de la dépréciation du franc par rapport au dollar et en pratiquant une décote de 20 % au maximum.

Mais ce ne peut être qu'autant qu'il en a été fait une application effective pour déterminer les résultats de l'exploitation (réponse à la question écrite N° 14.608 posée par M. Etienne Rognon, député, *Journal Officiel* du 16 mars 1928 — débats Chambre, page 1.598, 3^e colonne).

S'il s'agit d'entreprises qui ne peuvent procéder tous les ans à un inventaire régulier des marchandises en magasin, une estimation provisoire du stock peut être acceptée à condition qu'elle fasse ressortir un taux normal de bénéfice brut. (*Journal Officiel* du 19 janvier 1927, N° 10.282).

Le bénéfice net du compte d'exploitation s'obtient en déduisant du bénéfice brut tel que précédemment défini :

a) L'ensemble des dépenses d'exploitation, communément désignées sous le nom de « frais généraux »;

b) Les amortissements;

c) Les pertes diverses;

d) Les charges financières.

Voilà pour le compte d'exploitation.

Le compte de « profits et pertes » de l'entreprise peut comporter, en outre, des revenus accessoires, tels que les loyers des immeubles, compris dans le crédit de l'entreprise et mis en location, les revenus des titres et valeurs mobilières en portefeuille, les intérêts de créances, les produits de participation, etc., etc... Ces différents revenus accessoires ne doivent pas affecter le compte d'exploitation.

De même restent en dehors du bénéfice d'exploitation les gains divers provenant de plus-value de l'actif.

On sait que lorsque ces gains sont réalisés à l'occasion de la cession totale ou partielle de l'entreprise, ils doivent, aux termes d'une décision ministérielle en date du 15 septembre 1925, être distraits du résultat de l'exercice pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices.

Toutefois, cette solution n'est pas étendue aux ventes isolées de bâtiments, de mobilier, de matériel et d'outillages usagés, non plus qu'aux cessions de

brevets qui sont effectuées pendant la durée de l'exploitation.

Il en est de même des profits réalisés en cours d'exploitation sur des valeurs mobilières, composant le portefeuille de l'entreprise.

Les plus-values dont il s'agit affectent le compte de profits et pertes de l'entreprise, mais sont sans influence sur son compte d'exploitation.

Les précisions qui précèdent nous ont paru nécessaires pour bien comprendre la portée de la disposition législative relative au report de l'exercice déficitaire.

*2° Il faut que l'entreprise qui a subi le déficit
d'exploitation possède une comptabilité
régulière et complète*

Au sujet de cette disposition de la loi, M. Paul Ramadier, député, a formulé quelques critiques (voir *Journal Officiel* du 11 décembre 1928, page 3.556).

Nous allons les reprendre et les développer.

a) *Nécessité de la comptabilité.*

Le législateur a été dans la logique en exigeant une comptabilité régulière et complète pour admettre :

1° Qu'il y ait eu un déficit d'exploitation;

2° Pour permettre le report de ce déficit sur les bénéfices ultérieurs.

En effet, comment, à défaut d'une comptabilité régulière et complète, saura-t-on si réellement le commerçant qui prétend avoir subi un déficit d'ex-

exploitation, en a véritablement subi un? Comment pourra-t-on contrôler ses affirmations?

En pratique, le texte de loi tel qu'il est actuellement rédigé, si on l'appliquait à la lettre, aurait pour effet d'écarter du bénéfice de la loi un très grand nombre de commerçants et d'industriels.

En effet, on ne peut pas demander aux commerçants et aux industriels de posséder les connaissances nécessaires leur permettant d'établir chez eux, par leurs propres moyens, une comptabilité régulière et complète. Pour l'avoir, ils seront obligés de s'adresser à des comptables du dehors.

L'emploi de comptables entraîne une dépense que ne peuvent se permettre que les entreprises d'une certaine importance. Les petits commerçants et les petits industriels n'ont pas les moyens de rémunérer des comptables. Ne sachant, d'autre part, tenir eux-mêmes leur comptabilité, ils ne pourront pas présenter aux agents de l'Administration la comptabilité régulière et complète prévue par le texte législatif.

Ils pourront de ce fait se voir refuser la faculté de reporter le déficit d'un exercice sur les exercices suivants.

Or, ne serait-il pas profondément injuste que précisément les petits commerçants et les petits industriels ne puissent profiter de la mesure d'équité votée par le Parlement? N'aurait-il pas été préférable, plutôt que d'exiger cette comptabilité régulière et complète, de se contenter de demander aux commerçants et industriels invoquant le bénéfice de la loi, de faire

la preuve du déficit d'exploitation par tous les moyens en leur pouvoir?

Déjà, lors de la discussion de la loi du 4 avril 1926, il avait été question du point de savoir si le petit commerçant serait obligé de tenir une comptabilité.

Voici ce qu'a déclaré à ce sujet le rapporteur, M. Lamoureux :

« Il n'est nullement dans les intentions de l'Administration, ce qui serait déloyal, d'amener le petit commerçant, par un moyen détourné, à tenir une comptabilité; il aura la possibilité de faire la preuve, par tous les moyens en son pouvoir, que son bénéfice correspond bien à celui qu'il a déclaré. » (*Journal Officiel*, page 567).

Ce que M. Lamoureux disait du bénéfice déclaré par le petit commerçant devrait pouvoir s'appliquer également à la perte d'exploitation qu'il déclarerait.

L'exigence de la comptabilité régulière et complète devrait donc être écartée lorsqu'il s'agira d'un petit commerçant ou d'un petit industriel.

A cet effet, on pourrait décider par exemple, que lorsque le commerçant ou l'industriel déclarerait avoir subi un déficit d'exploitation dépassant un certain chiffre déterminé, 50.000 francs, pour préciser, alors seulement, il serait obligé de faire la justification de son déficit par une comptabilité régulièrement tenue.

On pourrait, évidemment, répondre à ceci, que le commerçant ne peut prévoir, au début de l'année, si en fin d'exercice, il aura ou non subi une perte

importante. Il ne peut donc pas savoir à l'avance s'il sera ou non dans l'obligation d'avoir une comptabilité régulière.

Mais ce même reproche pourrait être adressé à l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, qui établit un régime spécial pour les commerçants et les industriels dont le bénéfice annuel excède 50.000 francs. Ceux-ci sont obligés, comme on le sait, de fournir, en même temps que leur déclaration, un résumé de leur compte de profits et pertes ou l'état de leurs bénéfices. Or, cela suppose la tenue d'une comptabilité. Comment les commerçants pourront-ils savoir au début de l'année s'ils vont faire plus ou moins de 50.000 francs de bénéfices et s'ils doivent ou non, en conséquence, prendre leurs dispositions en vue de pouvoir établir, en fin d'année, leur compte de profits et pertes?

Nous pensons que le législateur a voulu simplement faire la différence entre les commerçants et les industriels d'une certaine importance et les petits commerçants et les petits industriels.

C'est cette même différence que nous voudrions faire non seulement en cas de bénéfices, mais également en cas de pertes.

b) *Comptabilité régulière et complète.*

Que faut-il entendre par « une comptabilité régulière », et que doit-on comprendre par « une comptabilité complète »?

Aux termes de l'article 8 du Code de Commerce :
« Tout commerçant est tenu d'avoir un livre-jour-

nal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets et généralement tout ce qu'il reçoit et paie, à quelque titre que ce soit, et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison, le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce et qui ne sont pas indispensables... »

Aux termes de l'article 9 :

« Il est tenu de faire tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers, et de ses dettes actives et passives et de le copier année par année sur un registre spécial à ce destiné. »

D'après l'article 10 :

« Le livre-journal et le livre d'inventaires seront parafés et visés une fois par année. »

« Tous seront tenus par ordre de date, sans blancs, lacunes, ni transports en marge. »

En résumé, la comptabilité sera complète si elle se compose d'un livre-journal et d'un livre d'inventaires.

Elle sera régulière, si les écritures sont passées jour par jour, sans blancs, lacunes ou transports en marge, sur un livre parafé et visé une fois par an.

A ce sujet, nous ferons les remarques suivantes :

1° Malgré le texte de l'article 10 du Code de Commerce, il y a peu de commerçants qui fassent parafer et viser une fois par an leur livre-journal et leur livre d'inventaires. Cette formalité est quelque peu

tombée en désuétude. De sorte que l'on ne pourra pas prétendre qu'une comptabilité n'est pas régulière parce que le livre-journal réglementaire n'aura par été visé et parafé tous les ans.

2° Quoique l'article 8 prévoit l'obligation de passer les écritures jour par jour, en fait, la très grosse majorité des commerçants se contente de les passer une fois par mois. Nous ne pensons pas que l'Administration puisse en prendre prétexte pour déclarer que la comptabilité ainsi tenue n'est pas régulière.

3° Il est très rare que la comptabilité du commerçant énonce, ainsi que l'exige l'article 8, « mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison ». Cette omission n'est pas, croyons-nous, de nature à pouvoir refuser aux commerçants les bénéfices du report de l'exercice déficitaire sous prétexte que leur comptabilité n'est pas régulièrement tenue.

4° Mais le reproche le plus grave que nous ferions au texte légal, qui ne définit pas ce qu'il faut entendre par une comptabilité complète, c'est que, en se contentant des seuls livres qu'on est obligé d'avoir aux termes de l'article 8 du code de commerce, c'est-à-dire du livre-journal et du livre d'inventaires, on ne donne pas la possibilité à l'Administration de contrôler si le compte d'exploitation a été réellement déficitaire. Il est impossible d'avoir ces renseignements en compulsant le journal, à moins que de répartir les écritures dans des comptes appropriés, ainsi qu'on le fait habituellement lorsqu'on possède à côté du journal, ce qu'on désigne

dans le monde du commerce par le grand-livre.

Dans ces conditions, il nous paraît nécessaire de modifier l'article 8 du Code de Commerce, en le complétant par un texte qui spécifierait que le commerçant devrait posséder, en plus du journal et du livre d'inventaires, un grand-livre.

De même, il faudrait prévoir l'obligation pour le commerçant de donner le détail de ses frais généraux, et les éléments qui entrent dans la composition du compte de profits et pertes.

Tous ces renseignements et ceux fournis par l'inventaire, seraient de nature à permettre le contrôle de la déclaration du contribuable.

*3° Le déficit est considéré comme une charge
de l'exercice suivant*

Cette disposition de la loi veut dire :

a) Que le déficit doit être considéré comme une charge;

b) Que cette charge grèvera l'exercice suivant.

Nous allons examiner rapidement ces deux points.

a) *Le déficit doit être considéré comme une charge.*

Il en résulte la conséquence que le montant du déficit devra s'incorporer aux frais généraux de l'exercice suivant.

Dans ces conditions, malgré les textes de loi, qui prévoient l'obligation pour les sociétés régies par la loi du 24 juillet 1867 et pour celles à responsabilité limitée créées par la loi du 7 mars 1925 de créer un

poste de réserve légale où seraient virés 5 % des bénéfices, ce virement ne pourra avoir lieu toutes les fois que les bénéfices d'un exercice ne seront pas supérieurs au report déficitaire d'un exercice antérieur.

Par conséquent, le bénéfice net ne sera obtenu qu'après la déduction du report déficitaire. S'il reste un excédent de bénéfice, on prélèvera sur cet excédent 5 % qu'on virera à la réserve légale.

b) *La charge grèvera l'exercice suivant.*

Il en résulte qu'il faut obligatoirement reporter le déficit sur l'exercice suivant.

En l'absence du texte légal créant cette obligation, on aurait pu avoir de l'intérêt à ne pas reporter tout le déficit sur l'exercice suivant. En effet, à supposer même que le bénéfice de l'exercice suivant aurait été à même de combler tout le déficit antérieur, on aurait pu préférer répartir ce déficit sur les trois années plutôt que de l'amortir en une seule fois. En le répartissant sur plusieurs années, les revenus de chacune de ces années auraient été diminués, ce qui aurait permis au commerçant de réaliser une économie, du chef de l'impôt général sur le revenu dont le taux est, comme on le sait, progressif.

4° *Le déficit doit être déduit du bénéfice
de l'exercice suivant*

Ce point est la conséquence de la disposition qui prévoit que le déficit est considéré comme une charge

de l'exercice suivant. Etant une charge de cet exercice, il doit, comme toutes les charges de cet exercice, être déduit du bénéfice de cet exercice.

Comme nous avons expliqué précédemment la portée de cette disposition législative, nous n'y reviendrons plus ici.

5° Si le bénéfice de l'exercice suivant n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice du 2^e exercice, et le reliquat, s'il en reste un, peut être reporté au 3^e exercice

Nous ferons à ce texte les critiques suivantes :

a) *La loi ne permet le report du déficit que pendant trois exercices.*

On pourrait se demander pour quelles raisons il ne serait pas permis, dans le cas où le déficit n'aurait pu être amorti pendant trois exercices, de le reporter sur les exercices suivants jusqu'à son complet amortissement. On sait que pour les entreprises d'assurances, de réassurances, de capitalisation et d'épargne, la perte peut être reportée sur les exercices postérieurs, sans que cette déduction puisse s'étendre au delà du 5^e exercice. Il est vrai que le taux de l'impôt payé par ces entreprises est plus élevé que celui de l'impôt auquel sont assujettis les autres commerçants et industriels. Mais là n'est pas

la question. Oui ou non, est-il juste qu'avant de payer l'impôt sur les bénéfices, on ait d'abord complètement amorti la perte qu'on a pu subir? S'il est juste de le faire, pourquoi limiter la possibilité de reporter le déficit d'un exercice seulement pendant trois années? Pourquoi, dans le cas où les bénéfices d'une entreprise n'auraient pas été suffisants pour amortir complètement, dans l'intervalle de trois années, toute la perte d'un exercice, ne pourrait-on pas continuer à l'amortir sur les autres exercices? Avec le texte actuel, seules, les entreprises ayant réalisé des bénéfices pourraient profiter complètement des dispositions législatives. Les commerçants et les industriels qui n'ont pas eu l'avantage de faire des bénéfices suffisamment élevés, ajouteront à cet inconvénient celui de ne pas pouvoir amortir complètement leurs pertes, et de devoir, en conséquence, payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en prélevant sur leur capital.

On sait que les entreprises nouvelles soldent leur premier exercice très souvent par un déficit, vu l'importance des frais de premier établissement et des frais d'installation, frais qu'elles doivent faire avant même de pouvoir commencer à fonctionner. Or, au lieu d'encourager ces entreprises, on les mettra en infériorité par rapport aux autres parce qu'en fait, il leur arrivera maintes fois de ne pouvoir déduire complètement la perte d'un exercice, surtout celle du premier exercice, des bénéfices des trois exercices ultérieurs.

b) *Le législateur a supposé que l'exercice suivant serait bénéficiaire.*

Or, il arrive très souvent que le deuxième exercice, au lieu d'être bénéficiaire, se solde également par un déficit. Que se passera-t-il dans ce cas? On ne pourra pas déduire le déficit du premier exercice au cours de l'exercice suivant, étant donné que ce deuxième exercice sera également déficitaire. Il faudra donc attendre encore un exercice avant de commencer à reporter le déficit du premier exercice.

Prenons un exemple :

Nous supposons que l'exercice 1929 est déficitaire. On veut reporter ce déficit et le déduire des bénéfices de l'exercice 1930. Or, il arrive que cet exercice 1930 se solde également par un déficit. On ne pourra donc déduire le déficit de 1929 que du bénéfice des années 1931 et 1932, car on ne peut aller au delà du troisième exercice.

L'exercice 1930, ayant été également déficitaire, on ne pourra reporter ce déficit que sur les années 1931, 1932 et 1933.

Evidemment, avant de commencer à déduire le déficit de 1930, il faudrait avoir complètement amorti celui de 1929.

On sait que la comptabilité des entreprises possède un compte de profits et pertes. Ce compte peut comporter le report d'un exercice antérieur. Si ce report était bénéficiaire, on avait soin de le noter à part afin de ne pas avoir à payer, de son chef, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auquel

il avait déjà été soumis l'année précédente. Pareille pratique n'existait pas en ce qui concerne le report du compte de profits et pertes lorsqu'il était déficitaire, les reports de l'exercice déficitaire n'étant pas admis jusqu'à la loi du 31 décembre 1928. Désormais, il sera nécessaire de noter à part des pertes provenant de chaque exercice, et de ne pas les totaliser, car, la perte d'un exercice ne peut être reportée que sur les trois exercices suivants.

Ainsi, dans l'exemple qui précède, si on avait ajouté le déficit de 1929 à celui de 1930, on aurait pu être amené à déduire au delà de la troisième année, la perte de l'exercice 1929, ce qui aurait été contraire aux dispositions législatives.

En résumé, désormais, il faudrait noter à côté du report bénéficiaire d'un exercice, le montant du déficit de chacun des exercices. On ne pourra compenser le report bénéficiaire par un report déficitaire, ni ajouter deux ou plusieurs reports déficitaires. Cela amènera évidemment une certaine complication dans les écritures comptables, mais il est impossible d'éviter cette complication. Nous avons cru bon d'attirer l'attention sur ce point.

TROISIÈME SECTION

**Non admission de la déduction du déficit
d'exploitation du revenu global de l'année
pendant laquelle il s'est produit**

Il s'agit dans l'espèce d'un texte qui vise l'impôt général sur le revenu, et qui trouve sa place dans cette étude, qui est relative à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, parce qu'il intéresse d'une façon particulière les commerçants et les industriels.

Le texte dont il s'agit fait partie de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1928, et il modifie l'article 4 des lois codifiées (décret du 15 octobre 1926).

Il est conçu en ces termes :

« Sous cette réserve (cette réserve vise le cas des commerçants qui ne réalisent qu'un bénéfice inférieur à 50.000 francs; pour le calcul de l'impôt cédulaire, en ce qui les concerne, il est fait simplement état du bénéfice moyen de la catégorie dans laquelle ils sont rangés).

« Sous cette réserve, les bénéficiaires des professions industrielles et commerciales sont, pour l'établissement de l'impôt général, déterminés dans les mêmes conditions que pour l'assiette de l'impôt cédulaire. Les déficits d'exploitation dont la déduction

est reportée sur les bénéfices des exercices suivants, par application du deuxième alinéa de l'article 4 et du sixième alinéa de l'article 31 ci-dessus, ne peuvent venir en déduction du revenu global de l'année pendant laquelle ils se sont produits.

« Les dispositions ajoutées aux articles 4-31-79 ci-dessus seront applicables en ce qui concerne le déficit des exercices clos postérieurement au 1^{er} janvier 1928. »

Pour bien comprendre la portée de la disposition de l'article ci-dessus, il nous suffit de citer une partie du discours prononcé par M. Camille Catalan à l'occasion de la discussion de l'article dont il s'agit. (*Journal Officiel* du 11 décembre 1926 — débats parlementaires, page 3.559 et 3.560).

« Il ne faut jamais oublier, lorsqu'on traite une question se rapportant à l'impôt général sur le revenu, que ce dernier est progressif, et qu'en particulier, en raison même de cette progression, le transfert d'une perte d'exploitation — comme d'ailleurs d'une fraction de revenu — d'un exercice à un autre, modifie profondément, non seulement le montant de chacune de deux impositions successives, mais aussi le montant total de ces deux impositions.

« C'est pour ces raisons, Messieurs, que l'adoption de la proposition qui nous est présentée, aboutirait — ainsi que je vais vous en donner la preuve — à accorder à toute une catégorie de contribuables riches, non seulement la mesure d'équité que nous désirons mais, par surcroît, un avantage fiscal consi-

dérable qu'il n'est pas dans la pensée de cette Assemblée d'instituer.

« En quoi consiste, en effet, la mesure qui nous est proposée? A ne pas déduire une perte d'exploitation commerciale du revenu global de l'année où elle se produit, mais du revenu global de l'année suivante.

« Or, un contribuable qui a subi au cours d'un exercice déterminé, une perte d'exploitation commerciale et qui, au cours de l'exercice suivant, a réalisé un bénéfice dans son commerce, a, eu — à moins d'exceptions fort rares — en raison des variations relativement faibles des revenus des autres catégories, un revenu global moins élevé la première année que la seconde.

« Dès lors, si l'on déduit la perte commerciale du revenu global de la deuxième année, au lieu de la déduire, conformément à la logique et à la législation actuelle, du revenu global de l'année où elle se produit, cette déduction est opérée sur un revenu plus fort, elle affecte, par conséquent, une tranche du revenu plus élevée que celle qu'elle affecterait la première année, et on remplace ainsi une diminution d'impôt donnée — conforme à la logique et au droit commun — par une autre diminution beaucoup plus importante, et qui n'est pas justifiée.

« Je prends un exemple :

« Soit un commerçant qui, en dehors de son commerce, jouit d'un revenu annuel de 500.000 francs.

« Supposons qu'il subisse, au cours d'une année

déterminée, une perte de 400.000 francs dans son commerce, et qu'il réalise, au cours de l'exercice suivant, un bénéfice commercial de 400.000 francs.

« Si on applique pour l'impôt général sur le revenu la législation actuelle ou, si vous le préférez, le droit commun, c'est-à-dire si on déduit la perte commerciale du revenu global de l'année où elle s'est produite, ce contribuable paie, pour l'ensemble des deux années, un impôt général sur le revenu total de 213.072 francs.

« Si, au contraire, on applique la formule qui nous est proposée, c'est-à-dire si on déduit la perte commerciale du revenu global de l'année suivante, le montant total de l'impôt général sur le revenu pour l'ensemble des deux années ne s'élève plus qu'à 176.472 francs.

« Dans les deux cas, la perte commerciale est déduite du revenu global — et par conséquent, les droits du contribuable sont respectés, — mais l'application de la formule qui nous est soumise, constituant une exception au droit commun, accorde par surcroît à ce dernier, un cadeau supplémentaire et injustifié de 36.600 francs d'impôt.

« On peut prendre des chiffres quelconques, on peut choisir tous les exemples possibles, on peut envisager le cas où la perte commerciale serait amortie en deux ou trois années au lieu d'une seule, l'application de la formule que nous discutons fait toujours apparaître un avantage fiscal considérable, indépendant de la mesure d'équité que nous désirons édicter. »

Les explications de M. Catalan sont très claires. Il est certain que le système introduit par le nouveau texte légal peut favoriser les personnes possédant indépendamment du revenu de leur commerce, d'autres revenus très importants, dans le cas où elles subiraient à un moment donné, une perte sur leur exploitation commerciale.

Il paraît étonnant que M. le Directeur Général des Contributions directes ait fait à M. Catalan la réponse suivante : (*Journal Officiel* — même référence que ci-dessus).

« J'avoue ne pas avoir très bien compris les explications de M. Catalan, car il me semble que le système proposé du chef de la progressivité, ne sera pas aussi avantageux pour les gros contribuables qu'on a bien voulu le dire. »

M. Catalan est revenu sur cette question. (*Journal Officiel* du 14 décembre 1928, page 3.761 et 3.762).

M. le Commissaire du Gouvernement a enfin compris les explications de M. Catalan. En effet, il déclare ceci : (*Journal Officiel* — même référence que ci-dessus).

« Il est facile de comprendre que moins le contribuable est riche en capitaux mobiliers, plus l'avantage est grand pour lui. Il est évident — et sur ce point M. Catalan a raison — que si un contribuable est très riche, il profitera également de cet avantage, mais dans une moindre mesure tout de même que le petit ou moyen commerçant dont le capital personnel a été entamé par le déficit d'exploitation. »

Ce qu'il faut retenir de cette discussion, c'est qu'à l'avenir, les pertes d'exploitation reportées sur les bénéfices des exercices suivants ne pourront venir en déduction du revenu global de l'année pendant laquelle elles se sont produites.

On sait qu'aux termes de l'article 76, paragraphe 4 des lois codifiées, les déficits d'exploitation survenus au cours d'une année déterminée, pouvaient être retranchés du montant des autres revenus, dont le contribuable avait disposé pendant la même année.

Si cette faculté leur était laissée, les commerçants et les industriels admis au bénéfice du report déficitaire, pour l'établissement de l'impôt cédulaire, pourraient donc retrancher le montant de leur perte, une première fois, de leur revenu global de l'année du déficit, une deuxième fois, du bénéfice professionnel obtenu pendant l'année suivante, leur revenu global de cette même année se trouvant réduit d'autant par suite de la déduction opérée sur le bénéfice professionnel qui en constitue un élément.

C'est en vue d'éviter cette double défalcation que le Parlement a voté le texte que nous avons cité plus haut.

QUATRIÈME SECTION

**Imposition des émoluments attribués
aux associés-gérants**

Nous traiterons dans cette section d'une réforme intéressant le régime fiscal auquel sont assujetties les sociétés à responsabilité limitée.

On sait qu'alors que le commerçant seul, ou les commerçants ayant formé entre eux une société en nom collectif, n'avaient pas le droit de s'accorder des appointements pouvant passer par frais généraux, les gérants des sociétés à responsabilité limitée pouvaient s'attribuer des traitements qui venaient en déduction des bénéfices de la société.

Ce fait représentait un des gros avantages que le législateur accordait aux sociétés à responsabilité limitée. En effet, la faculté de passer en frais généraux, des appointements, avait pour résultat d'affranchir la société du paiement de l'impôt de 15 % sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour la somme représentant lesdits appointements.

Il est vrai que les gérants devaient payer l'impôt sur les salaires, pour les traitements qu'ils s'accordaient. Seulement le taux de cet impôt est de 12 %; d'autre part, la cédule des salaires comporte des abattements à la base que n'a point la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Cet avantage était si important qu'il a été, certes, pour beaucoup dans la création de nombreuses sociétés à responsabilité limitée. Malheureusement, comme on le verra plus loin, il prêtait fortement à critique, parce qu'il permettait de léser le Trésor. C'est la raison pour laquelle il a été supprimé en partie.

§ 1. Critique du régime ancien

Le régime ancien a été fortement critiqué en raison des abus qui ont été commis. Ainsi, on a vu des Sociétés à responsabilité limitée composées de 200 associés nommés tous gérants à qui elles accordaient des appointements. Des Sociétés anonymes se sont transformées en Sociétés à responsabilité limitée et les actionnaires, dont le nombre s'élevait à quelques centaines, étaient également devenus tous gérants.

Ce sont là des cas exceptionnels; mais ce qui était tout à fait fréquent, c'était de voir se constituer des Sociétés à responsabilité limitée dont les gérants s'attribuaient des appointements élevés, de sorte que la Société n'avait jamais de bénéfices à déclarer. Elle était, en fait, exemptée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'impôt sur les salaires, auquel étaient astreints les associés-gérants, ne compensait pas la perte éprouvée par le Trésor du fait que toutes ces Sociétés ne payaient plus l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le régime de faveur qui était ainsi constitué pour

les Sociétés à responsabilité limitée paraissait d'autant plus injuste que le commerçant seul, ou que les commerçants réunis en Sociétés en nom collectif ou encore les associés commandités d'une Société en commandite simple n'avaient pas le droit de s'attribuer des appointements pouvant passer par « frais généraux ». Le législateur leur refusait même les abattements à la base dont jouissent les imposables à la cédule des salaires et des professions non commerciales.

Toutes ces critiques ont évidemment leur part de vérité. Il nous semble, toutefois, qu'elles sont exagérées et que les pertes qu'aurait subi le Trésor du fait de la création de nombreuses Sociétés à responsabilité limitée ne sont pas aussi élevées qu'on le prétend.

En effet :

1° Toutes les Sociétés à responsabilité limitée qui se sont fondées autrement que par la transformation d'une ancienne Société, c'est-à-dire toutes les Sociétés qui ont donné naissance à un être moral nouveau, ont dû payer des droits d'enregistrement qui s'élèvent au moins à 3 % de leur capital. Nous disons « au moins 3 % », car ce taux est le minimum et il s'applique uniquement aux apports en espèces. S'il y a des apports en nature, et que les apporteurs en nature ne reçoivent pas de parts sociales pour la totalité de leurs apports, ces apports sont soumis en outre à des droits d'enregistrement supplémentaires. Or, la loi qui a créé des Sociétés à responsabilité

limitée est datée du 7 mars 1925. Depuis cette époque, les affaires, en France, n'ont pas été particulièrement brillantes. Beaucoup de maisons n'ont pas réalisé de bénéfices et ont même éprouvé des pertes. Dans ces conditions, elles n'auraient pas payé, de toutes façons, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, tandis qu'en se constituant en Sociétés à responsabilité limitée, elles ont versé au Trésor des droits d'enregistrement qui sont montés à des sommes très élevées.

2° Des personnes qui ne se seraient peut-être jamais décidées à acquérir un commerce, pour ne pas exposer toute leur fortune à l'aléa qui est l'apanage de toute entreprise commerciale et industrielle, se sont décidées à le faire depuis la création des Sociétés à responsabilité limitée. Il en est résulté la conséquence que les Sociétés ainsi créées ont payé la taxe sur le chiffre d'affaires; c'était autant de gagné pour le trésor.

3° Les associés-gérants des Sociétés à responsabilité limitée ont dû payer la taxe sur les traitements et salaires. Ils ont dû payer cette taxe, même si la Société n'a pas fait de bénéfices, même si elle a éprouvé des pertes. Or, si la Société à responsabilité limitée avait été assimilée, à ce point de vue, aux Sociétés en nom collectif, elle n'aurait pas eu à payer d'impôt n'ayant pas réalisé de bénéfices; or, elle en a payé. Elle n'a pas payé l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais celui sur les traitements et salaires.

Quoi qu'il en soit, le législateur a estimé qu'il y avait lieu de modifier, sur ce point, le régime fiscal auquel sont assujetties les Sociétés à responsabilité limitée. La vraie raison de cette modification réside dans le fait que la loi du 30 décembre 1928 a institué quelques réformes fiscales qui se traduiront par une entrée moindre d'impôts. Pour compenser ces pertes, il a fallu créer, par ailleurs, de nouvelles recettes. On a donc apporté des modifications à l'article 24 de la loi du 7 mars 1925. Pourquoi s'est-on attaqué à la Société à responsabilité limitée? Parce que, on n'a pu, — pour des raisons budgétaires — améliorer d'une façon appréciable la situation, au point de vue fiscal, de la généralité des commerçants et des industriels. On a donc estimé que la situation des commerçants réunis en Société à responsabilité limitée était par trop privilégiée par rapport à celle des autres commerçants et industriels. On a ainsi cherché à atténuer ce que l'on a jugé être un privilège trop grand accordé aux Sociétés à responsabilité limitée.

§ 2. Moyens proposés pour remédier aux abus de l'ancien régime

Différents moyens avaient été proposés pour remédier aux abus précédemment signalés.

Le plus radical était le projet du Gouvernement qui voulait supprimer purement et simplement le droit qu'avaient les associés-gérants des Sociétés à

responsabilité limitée de passer par frais généraux leurs appointements. En effet, aux termes dudit projet, pour la détermination des bases de l'impôt cédulaire dû par les Sociétés à responsabilité limitée ne devaient pas être considérés comme frais et charges les rémunérations allouées sous quelque forme et sous quelque dénomination que ce soit aux gérants-associés.

La Commission des Finances de la Chambre a rejeté ledit projet. Elle avait en effet estimé que la disposition dont il s'agit était trop rigoureuse et qu'elle risquait d'entraver le développement des Sociétés à responsabilité limitée.

Elle a demandé au Gouvernement de lui soumettre un autre texte répondant mieux aux suggestions contenues dans les divers amendements que nous allons examiner.

Ainsi MM. Duval, Nicolle, Valette, etc., avaient présenté un amendement conçu en ces termes :

« Les traitements affectés aux associés-gérants des Sociétés à responsabilité limitée et admissibles aux frais généraux de l'entreprise comme non passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux pourront atteindre au maximum 5 % du capital de la Société sans toutefois que la part de chacun des gérants puisse dépasser 100.000 francs. »

Ce texte aurait eu pour avantage, ainsi que l'a signalé M. Alexandre Duval (*Journal Officiel* du 11 décembre 1928 — débats parlementaires, page 3.562, colonne 2) de permettre au Trésor d'encaisser

un chiffre forfaitaire déterminé par le montant du capital même de la Société.

« Donc, aucun aléa, certitude pour le Trésor de percevoir une somme déterminée, fixée par l'acte même de Société. »

On sait que les Sociétés par actions, ainsi que les Sociétés à responsabilité limitée, doivent verser trimestriellement au Trésor, pendant la première année de leur exercice, au titre de l'impôt sur les valeurs mobilières, une somme calculée à raison de 5 % du capital de la Société.

Ces 5 % représentent provisoirement le bénéfice de ladite Société. S'il est plus grand, on doit acquitter ultérieurement au Trésor la différence.

Le texte de l'amendement que nous étudions a des analogies avec la disposition fiscale que nous venons de rappeler.

Ce n'est pas, toutefois, une raison en faveur du texte dont il s'agit. En effet, fixer forfaitairement les bénéfices des gérants, ou plutôt la quote-part des traitements des gérants pouvant passer en « frais généraux », à 5 % du capital de la Société, c'est une mesure tout à fait arbitraire. Cette somme sera quelquefois trop grande, quelquefois trop petite. On a pris une précaution dans le cas où elle serait trop grande en fixant à 100.000 francs le maximum pour le traitement d'un gérant. On a oublié que beaucoup de Sociétés à responsabilité limitée, nous dirons même que la très grosse majorité de ces Sociétés sont constituées à un capital peu élevé. Il y en a beau-

coup plus au capital de 25.000 francs qu'au capital de plus de 100.000 francs. Dans ces conditions, les associés-gérants d'une Société à responsabilité limitée au capital de 25.000 francs n'auraient pu passer par frais généraux que la somme de 1.250 francs, représentant 5 % du capital de 25.000 francs. En fait, l'amendement de M. Duval aurait eu pour résultat de priver du bénéfice de passer par « frais généraux » les appointements des gérants, le plus grand nombre de Sociétés à responsabilité limitée, les plus intéressantes peut-être parce que constituant en réalité des Sociétés de famille.

L'erreur de M. Duval et de ses amis a été d'établir un rapport constant entre les bénéfices d'une Société et son capital. Or, les faits sont là pour démontrer qu'il n'en est rien. Des Sociétés au capital de 25 ou 50.000 francs peuvent fort bien faire des bénéfices supérieurs à leur capital, alors que de grosses Sociétés, notamment lorsqu'elles sont uniquement des Sociétés de capitaux, peuvent ne pas réaliser même les 5 % de bénéfices dont il est question plus haut.

Enfin, l'amendement que nous étudions, s'il avait été contraire aux intérêts des petites Sociétés à responsabilité limitée, aurait nettement avantagé les Sociétés à responsabilité limitée aux capitaux très élevés, qui ne sont en fait que des Sociétés par actions déguisées.

Un autre amendement, émanant de MM. Valette-Viallard et Chassaing-Goyon, proposait de substituer au texte gouvernemental le texte suivant : « Pour la

détermination des bases des impôts cédulaires dus par les Sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations allouées aux associés-gérants portées dans les frais et charges ne sont pas admises en déduction lorsque ces rémunérations dépassent 5 % du capital social. »

On voit que le présent amendement ne diffère du précédent que parce qu'il ne prévoit pas un maximum de 100.000 francs pour la part de chacun des gérants.

Nous adresserons à cet amendement des critiques identiques à celles que nous avons formulées à l'encontre de l'amendement précédent. Nous trouvons toutefois qu'il est plus souple que celui que nous avons examiné précisément parce qu'il ne fixe pas de maximum, ce qui est assez raisonnable du moment que celui-ci est implicitement fixé par la proportion de 5 %.

L'amendement qui a notre préférence est celui émanant de MM. Julien Durand et Nicolle. En voici le texte :

« Toutefois, dans les Sociétés à responsabilité limitée dont le nombre des gérants-associés n'excédera pas quatre, chacun de ces gérants-associés pourra recevoir une allocation annuelle de 50.000 francs qui sera considérée comme frais et charges et soumise à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires. »

M Julien Durand a défendu son amendement dans ces termes :

« Vous voulez mettre fin à des abus qui consistent

à augmenter exagérément le nombre de gérants, à élever abusivement la quotité de leurs émoluments. La solution pratique, commode, consistera, me semble-t-il, à limiter le nombre des gérants et leurs émoluments.

« Nous vous proposons de limiter à quatre le nombre des gérants pouvant bénéficier de l'avantage envisagé. Ces quatre gérants paieraient l'impôt sur les salaires et, pour la somme correspondante, la Société serait déchargée de l'impôt sur les bénéfices.

« Pourquoi ce chiffre de quatre? Je me suis toujours référé, pour l'étude de ces questions, à la Société de famille que le législateur a certainement eu en vue. Fréquemment, une Société groupe le père avec deux ou trois fils.

« D'autre part, il est naturel de limiter la quotité des émoluments. Là aussi, il faut prendre un chiffre moyen. Je me suis arrêté à ce chiffre de 50.000 francs qui, parfois, est insuffisant, qui, parfois, est trop fort. C'est une moyenne.

« Par cette mesure, vous ferez disparaître les abus, vous ferez retour à une situation normale. »

Les observations de M. Julien Durand nous paraissent extrêmement justes, et son amendement, très défendable. Il a toutefois été écarté, parce que, aux dires du Gouvernement, il aurait fait perdre au Trésor une somme de 20 millions de francs.

Il est certain qu'avec des arguments de cette nature, aucune réforme fiscale, si justifiée qu'elle soit, ne pourra être introduite.

On a donc voté le texte proposé par le Gouvernement d'accord avec la Commission des Finances et que nous reproduisons plus bas.

**§ 3. Texte de la loi du 30 décembre 1928
concernant les émoluments attribués aux gérants
des Sociétés à responsabilité limitée**

L'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 est libellé comme suit :

« Pour la détermination des bases des impôts cédulaires, dus par les Sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations allouées aux associés-gérants et portées dans les frais et charges, ne sont pas admises en déduction lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants. »

On voit que le texte voté diffère du texte primitif proposé par le Gouvernement : en effet, le texte du Gouvernement déclarait que ne doivent pas être considérées comme frais et charges, les rémunérations allouées sous quelque forme et quelque dénomination que ce soit aux gérants-associés.

Le texte voté spécifie que les rémunérations dont il s'agit ne sont admises en déduction que lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants.

Nous examinerons dans les lignes qui vont suivre l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928.

§ 4. Analyse de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928

1° Conditions d'application de l'article 4.

Pour que l'article 4 puisse s'appliquer, il suffit que la majorité des parts sociales soit possédée par l'ensemble des associés-gérants.

La loi ne s'occupe pas du nombre des parts possédées par un gérant. Elle n'a en vue que la collectivité des gérants. C'est cette collectivité seule qu'il faut envisager. Possède-t-elle la majorité des parts sociales? Alors, les appointements des gérants ne peuvent pas passer en « frais généraux ».

Que faut-il entendre par « la majorité des parts? »

C'est évidemment la moitié plus une, des parts. De sorte que si l'ensemble des associés-gérants ne possède que la moitié des parts, leurs appointements pourront passer en frais généraux.

La loi ne s'occupe que du nombre des parts; elle a en vue, sans doute, la portion du capital social appartenant aux associés-gérants.

Or, la majorité des parts est-elle synonyme de la majorité du capital?

Nous ne le pensons pas.

En effet, aux termes de l'article 6, deuxième alinéa, de la loi du 7 mars 1925, le capital social « se divise

en parts sociales de 100 francs ou de multiples de 100 francs ».

Il n'est pas dit, que ces parts doivent être de valeur égale. Dans ces conditions, on pourrait fort bien créer des parts de 100 francs et d'autres parts égales à un multiple de 100 francs, des parts de 1.000 ou de 10.000 francs par exemple.

Ainsi, une Société à responsabilité limitée au capital de 100.000 francs pourrait diviser son capital en 190 parts, dont 90 de 1.000 francs et 100 de 100 francs. Les associés-gérants prendraient les 90 parts de 1.000 francs et les associés non gérants prendraient les 100 parts de 100 francs.

De cette manière, les associés-gérants posséderaient les $\frac{9}{10}$ du capital social, soit 90.000 francs sur 100.000 francs; les associés non gérants ne posséderaient qu'un dixième du capital social soit 100 parts à 100 francs, montant égal à 10.000 francs.

L'ensemble des parts sociales étant égal à 190, et les associés-gérants ne possédant que 90 parts, il est clair qu'ils ne possèdent pas la majorité des parts sociales.

Il en résultera cette conséquence que l'article 4 ne pourra leur être appliqué, qu'ils pourront s'accorder des traitements qui passeront par frais généraux et qui, comme tels, ne seront pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux:

2° Critique de l'article 4.

Nous avons formulé plus haut une critique à l'égard de l'article 4, qui permettrait aux associés-gérants de s'attribuer des appointements susceptibles de passer en « frais généraux » tout en possédant la majorité du capital de la Société.

Nous lui adresserons un nouveau reproche : celui d'être très souvent inopérant.

Pour s'en rendre compte, il faut tout d'abord examiner la pensée du législateur.

En décidant que les rémunérations allouées aux associés-gérants ne seront pas admises en déduction lorsque la majorité des parts sociales sera possédée par l'ensemble des associés-gérants, il a tenu le raisonnement suivant :

« De deux choses, l'une : ou bien la majorité des parts sociales appartiendra à l'ensemble des associés-gérants, ou bien, cette majorité appartiendra aux associés non gérants. Si la majorité des parts sociales appartient à l'ensemble des associés-gérants, alors ceux-ci auront à payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les traitements qui leur seront alloués.

« Par contre, ils n'auront pas à payer l'impôt sur le revenu des capitaux immobiliers du chef des bénéfices qui leur seront distribués et cela en vertu de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 sur les Sociétés à responsabilité limitée.

« Si la majorité des parts sociales appartient aux associés non gérants, alors les associés-gérants pourront passer par frais généraux leurs appointements.

« Par contre, les associés non gérants, détenteurs de la majorité des parts sociales, devront payer du chef des bénéfices qui leur seront distribués, l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers.

Ainsi, a pensé le législateur, la Société à responsabilité limitée et les associés qui la composent paieront, ou bien l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les appointements alloués aux gérants, ou bien l'impôt sur les valeurs mobilières pour les bénéfices distribués aux associés non gérants.

De cette manière, la Société à responsabilité limitée ne pourra plus bénéficier, comme sous l'empire de l'ancienne loi, de la faveur de ne pas payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux parce que la totalité de ces bénéfices aura été absorbée par les appointements des gérants, ni de la faveur de ne pas payer l'impôt sur les valeurs mobilières parce que tous les associés seraient gérants.

En fait, que se passera-t-il?

On n'aurait même pas besoin de créer des parts de valeur inégale pour donner aux associés-gérants des parts d'un montant plus élevé que celles des associés non gérants. On se contentera de ne pas donner à l'ensemble des associés-gérants la majorité des parts. On leur en donnera, au maximum, 50 %. Le restant des parts sera distribué aux associés non gérants.

De cette manière, les associés-gérants pourront s'ac-

corder des traitements qui passeront par frais généraux.

Les associés non gérants pourront être employés de la Société et, à ce titre, auront également droit à des appointements qui viendront en déduction des bénéfices industriels et commerciaux. Ils pourront même gérer la Société à titre de fondés de pouvoir.

Les appointements des associés-gérants et non gérants pourront toujours être calculés de manière à absorber la totalité des bénéfices.

En sorte que rien ne sera changé au régime antérieur : personne ne paiera l'impôt sur les valeurs mobilières, parce que, on ne distribuera pas de bénéfices, et les appointements des gérants passeront par frais généraux.

On aura donc en vain modifié la loi; il aurait été, dans ces conditions, de beaucoup préférable d'adopter l'amendement de M. Durand en décidant que dans les Sociétés à responsabilité limitée dont le nombre des gérants-associés n'excédera pas quatre, chacun de ces gérants-associés pourra recevoir une allocation maximum de 50.000 francs qui sera considérée comme frais et charges et soumise à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires.

CINQUIÈME SECTION

***Dégrèvements accordés
aux petits commerçants et industriels***

La loi du 30 décembre 1928 a inauguré, bien timidement il faut le reconnaître, une politique de dégrèvement en faveur des petits producteurs. Avant d'exposer en quoi elle consiste, nous ferons l'historique du régime antérieur. Ce sera l'objet du premier paragraphe.

§ 1. L'ancien régime

On sait que sous l'empire de l'ancienne loi, en l'espèce la loi du 3 août 1926, il n'y avait pas d'abattements à la base pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Alors que les salariés et les personnes exerçant une profession non commerciale n'étaient assujettis à l'impôt que s'ils gagnaient plus de 7.000 francs par an, les commerçants et les industriels devaient payer l'impôt quel qu'ait été le montant de leurs bénéfices.

La loi du 3 août 1926 taxe même les bénéfices inférieurs à 800 francs par an. Un commerçant ou un industriel gagnant 800 francs par an ou une somme inférieure à 800 francs par an n'en était pas moins obligé de payer la somme de 22 fr. 50, au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La raison de cet état de choses tient au fait que les revenus des capitaux sont imposés au taux de 18 %. Les revenus du travail sont imposés au taux de 12 %. On a estimé que le revenu des commerçants et des industriels, composé en partie des revenus de leurs capitaux et en partie du produit de leur travail, devait bénéficier d'un taux intermédiaire. En conséquence, les bénéfices des industriels et des commerçants ont été taxés au taux de 15 %. On a jugé que c'était là un taux de faveur puisque inférieur de 3 % à celui qui frappe les créances et les valeurs mobilières, et qu'il n'y avait pas lieu, par conséquent, de prévoir des abattements à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

On s'est pourtant rendu compte que les commerçants et les industriels méritaient un meilleur sort. Des propositions de lois, que nous analyserons plus loin, tendaient à leur accorder un abattement et enfin, le vote de l'article 5 de la loi du 30 décembre 1928 a réalisé cette réforme.

§ 2. Propositions de lois en faveur du dégrèvement des commerçants

Déjà, lors du vote de la loi du 4 avril 1926, des parlementaires ont demandé que des avantages fiscaux soient accordés aux petits commerçants et aux petits industriels.

Ainsi, MM. Escoulent, Queuille et Ducos, demandèrent l'exonération des bénéfices inférieurs à 800

francs, et la taxation à 40 francs seulement des bénéfices compris entre 801 et 1.500 francs. (*Journal Officiel*, page 573).

M. Lafarge proposa que les bénéfices inférieurs à 1.500 francs fussent exonérés. (*Journal Officiel*, page 574).

M. Garchery alla plus loin et réclama l'exemption pour tout bénéfice n'excédant pas 5.000 francs, et une taxation progressive de 10 % de 50.000 à 100.000 francs, de 10,25 % de 100.000 à 200.000, etc., pour aller à 14 % au delà de 10 millions. (*Journal Officiel*, page 576).

M. Daroux, à la séance du 4 mars 1926, proposa à nouveau l'exonération jusqu'à 5.000 francs pour les petits commerçants.

MM. Evain, Marcel Héraud, Louis Rollin et autres présentèrent à la même séance un amendement tendant à l'exemption du bénéfice inférieur à 3.500 francs, à l'acquittement d'un impôt de 80 francs pour les bénéfices compris entre 3.500 et 5.000; de 220 francs pour ceux compris entre 5.001 et 7.000, etc... (*Journal Officiel*, page 1.205).

MM. Rollin et Robaglia demandèrent également à la même séance du 6 février 1926, qu'il fût établi à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels, le même abattement à la base que celui de la cédule des traitements et salaires.

Les trois amendements furent disjoints, en vertu de l'article 86 du règlement de la Chambre, comme entraînant une diminution de recettes.

Une proposition de résolution « tendant à inviter le Gouvernement :..... N° 2 — à accorder dans la cédule des bénéfices agricoles, industriels et commerciaux, des bases d'exonérations égales à celles accordées dans la cédule des traitements et salaires » a été présentée par M. Cadic, député. (Documents parlementaires N° 45, annexe N° 510, page 1404).

Il y est dit, entre autres, ceci :

« Cultivateurs, commerçants et industriels essaient de retirer de leur profession un bénéfice légitime. Ce bénéfice n'est autre que leur salaire, et doit être considéré comme tel. En toute équité, la première partie de ce revenu, qui constitue le minimum nécessaire à l'existence, ne saurait être imposé. Un gros fonctionnaire ou directeur d'une grande firme bénéficie d'une exemption à la base ; les autres contribuables demandent à être traités avec les mêmes avantages. »

Dans la séance du 10 décembre 1928 à la Chambre des députés (*Journal Officiel* du 11 décembre 1928 — débats parlementaires, page 3.555), M. le député Jules Cels s'exprima en ces termes :

« Aux termes de l'article 2, les salariés, les fonctionnaires et les contribuables qui exercent une profession non commerciale, ont droit à un minimum de vie de 10.000 francs. Ce qui est bien pour ces contribuables devrait être bien pour les autres. Or, je constate qu'on laisse de côté tous ceux qui travaillent le plus pour la France, tous les petits commerçants, particulièrement les commerçants ruraux... »

Et plus loin..... « On n'admet pas pour eux le principe d'un minimum d'existence. Il n'y a rien de ce minimum d'existence à la base de l'impôt sur les bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. »

Lors de la discussion de la loi du 30 décembre 1928, plusieurs amendements ont été déposés en faveur des petits commerçants et industriels.

Ainsi, MM. Desoblin, Deron, etc..., voulaient que pour les commerçants exploitant exclusivement un établissement pour la vente de denrées ou marchandises avec le seul concours de leur femme et de leurs enfants âgés de moins de dix-huit ans et réalisant un bénéfice annuel égal ou inférieur à 50.000 francs, le montant de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ou industriels soit calculé dans les conditions de dégrèvement et de taux prévus à l'article 2 de la loi des Finances ayant trait à l'impôt sur les salaires. Cet amendement a été disjoint et renvoyé à la Commission.

A leur tour, MM. Vincent Auriol, Bedouce, etc..., ont présenté l'amendement dont le texte suit :

« Sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et jusqu'à concurrence de 5.000 francs les bénéfices des commerçants et industriels exploitant eux-mêmes et faisant un chiffre d'affaires inférieur à 200.000 francs.

« Pourront également bénéficier de cette exonération les commerçants ou industriels faisant plus de 200.000 francs et moins de 400.000 francs de chiffre

d'affaires, s'ils peuvent produire la justification de ce chiffre d'affaires et de bénéfices par la tenue d'une comptabilité comportant au moins la tenue régulière d'un livre-journal.

« Au-dessus du chiffre d'affaires de 400.000 francs, l'exonération sera accordée aux commerçants tenant une comptabilité régulière ou renonçant au bénéfice du forfait. »

Voici de quelle manière M. Ernest Laffont a défendu ledit amendement. (*Journal Officiel* du 12 décembre 1926 — débats parlementaires, page 3.575 et 3.576).

« ... Tout d'abord, nous accordons un dégrèvement total pour les 5.000 premiers francs de bénéfice à tous les commerçants dont le chiffre d'affaires est inférieur à 200.000, francs ce qui, malgré le décalage des valeurs et la revalorisation, représente non plus comme 50.000 francs, un commerce presque inexistant, mais un commerce déjà assez répandu.

« Notez que le chiffre de 200.000 francs n'est pas nouveau, comme le rappelle M. Vincent Auriol. C'est un des chiffres de la loi de 1917, organisant l'impôt sur le revenu.

« Nous disons ensuite :

« De 200.000 à 400.000 francs même modération, par réduction de 5.000 francs, mais à la condition de tenir la comptabilité rudimentaire du simple livre-journal, qui n'est point une comptabilité menaçante, qui n'est point une intrusion des agents du fisc...

« Il y a la troisième catégorie : les commerçants

faisant plus de 400.000 de chiffre d'affaires auxquels nous n'accordons l'exonération que comme compensation de la tenue d'une comptabilité commerciale normale.

« Notre proposition contient donc, à la fois, une satisfaction donnée aux légitimes revendications des petits commerçants et un progrès en faveur du fisc, dans un contrôle qui n'est en rien inquisitorial, qui reste subordonné aux possibilités d'écritures de chaque catégorie de commerçants... »

Voici enfin l'amendement présenté par MM. Palmade, Lamoureux, etc. :

« L'article 15 du décret de codification du 15 octobre 1926 est modifié comme suit :

« Le montant de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est fixé conformément aux tarifs ci-après :

« Bénéfice inférieur ou égal à 3.000 francs..... exonéré.

« Bénéfice compris entre 3.001 et 5.000 francs..... total de l'impôt 200 francs. (Le reste sans changement).

M. Palmade défendit son amendement en ces termes :

« Notre amendement rentrait strictement dans le cadre de la législation existante. Il prenait le tableau des catégories de la loi de 1926, effaçait les catégories inférieures jusqu'à 3.000 francs et apportait une modération entre 3.000 et 5.000 francs.

« Dans l'amendement de nos collègues socialistes,

il y avait exonération jusqu'à 5.000 francs, mais exonération conditionnée, ce qui était une complication.

« Dans notre amendement, il y avait exonération jusqu'à 3.000 francs et modération de 3.000 à 5.000 francs sans aucune condition. Donc, notre amendement se bornait à effacer les catégories existantes.

« C'est la meilleure méthode parce que c'est la plus simple. »

Aucun de ces amendements n'a été voté, et ceci pour des raisons budgétaires.

Nous pensons que le premier amendement allait d'une extrémité à une autre; en ce sens, qu'il accordait trop d'avantages aux commerçants et industriels qui en avaient eu si peu jusque-là.

Le deuxième amendement a le tort de prendre pour base le chiffre d'affaires, alors que le chiffre d'affaires n'est pas une indication suffisante quant au montant du bénéfice réalisé. La preuve, c'est que le législateur a remplacé par la loi du mois d'avril 1926 la taxation des bénéfices industriels et commerciaux par application d'un coefficient au chiffre d'affaires, par la taxation sur les bénéfices réels.

Nous donnerions notre préférence au troisième amendement, celui de M. Palmade.

Il nous paraît d'une application facile et il accorde au monde des petits commerçants et des petits industriels des avantages appréciables sans qu'ils soient exagérés.

Nous passons à présent à l'étude du texte, tel qu'il a été voté.

§ 3. Analyse de l'article 5 de la loi du 30 décembre 1928

Voici le texte de cet article :

« L'article 15 des lois codifiées relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926), est complété comme suit :

Les dégrèvements ci-après sont appliqués aux commerçants et industriels qui, n'étant pas assujettis à l'impôt général sur le revenu, exploitent leur entreprise sans autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants âgés de moins de dix-huit ans, et d'un employé, et à condition qu'ils ne réalisent pas un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs. Cotes de 100 francs et au-dessous : exonération totale ; cotes de plus de 100 francs : modération uniforme de 100 francs. »

Conditions d'application de l'article 5

Les conditions d'application de l'article dont il s'agit sont assez nombreuses :

1° *Il faut que les commerçants et les industriels ne soient pas assujettis à l'impôt général sur le revenu.*

Par conséquent, pour que les commerçants et les industriels bénéficient du dégrèvement prévu par la loi, il faut que le revenu de leur profession commer-

ciale ou industrielle, ajouté aux autres revenus qu'ils peuvent posséder, soit inférieur ou au plus égal au minimum exempté par la loi.

S'il s'agit d'un célibataire, il ne devra pas avoir un revenu dépassant 10.000 francs par an. Les hommes mariés, ceux ayant des enfants ou des personnes à leur charge ajouteront à ce minimum de 10.000 francs les sommes prévues par la loi.

Dans le calcul du revenu, il ne faudra pas tenir compte du revenu des titres tels que les Bons de la Défense, dont on ne tenait pas compte dans le passé, en vue de l'impôt général sur le revenu.

La condition sus-indiquée aurait dû paraître suffisante. En effet, les personnes qui ne sont pas assujetties à l'impôt général sur le revenu, ont tout juste de quoi vivre : elles méritent donc, sinon d'être affranchies de tout impôt, tout au moins, de bénéficier de certains dégrèvements.

Tel pourtant n'a pas été l'avis du législateur. Il a ajouté à la condition ci-dessus les autres conditions suivantes :

2° Il faut que le contribuable exploite son entreprise sans autre concours que celui de sa femme, de ses enfants âgés de moins de dix-huit ans et d'un employé.

Il paraît peu probable qu'il se trouvera des commerçants et des industriels qui travailleront avec leur femme, leurs enfants et un employé pour réaliser un chiffre de bénéfices si réduit qu'en ajoutant à ce chiffre leurs autres revenus, le total ainsi obtenu

soit égal ou inférieur au maximum exempté par la loi. Cela paraît d'autant moins probable qu'aux termes de la législation actuelle, les commerçants ne peuvent pas s'accorder des appointements qui passent par frais généraux et que selon l'Administration, ils ne peuvent même pas en accorder à leur femme, tout au moins lorsqu'ils sont mariés sous le régime de la communauté légale.

Ce texte peut créer des injustices : en effet, si un commerçant a des enfants en bas âge, qui ne peuvent l'aider dans son commerce, ou encore si sa femme, à cause précisément de ces enfants en bas âge, ne peut pas non plus l'aider, il peut se trouver forcé d'avoir, au lieu d'un employé, deux, par exemple. Dans ce cas, il ne pourrait plus bénéficier du dégrèvement prévu par la loi.

Il nous paraît donc équitable de supprimer de la loi la condition que le commerçant devra exploiter son entreprise sans autre concours que celui de sa femme, de ses enfants âgés de moins de dix-huit ans et d'un employé.

3° *Il faut que le chiffre d'affaires ne soit pas supérieur à 50.000 francs.*

Cette troisième condition, comme la deuxième que nous venons d'analyser plus haut, devrait être supprimée.

En effet, il y a des commerces où le bénéfice ne représente qu'une fraction très réduite du chiffre d'affaires. Pour ces commerces, un chiffre d'affaires de 50.000 francs par an, pourrait ne représenter

qu'un bénéfice de 2, 3, 4, 5.000 francs par an.

Dans ces conditions, il arriverait qu'un commerçant qui aurait réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50.000 francs par an, chiffre d'affaires qui lui aurait peut-être laissé un bénéfice assez intéressant quoique inférieur au minimum prévu par la loi, bénéficierait du dégrèvement prévu par l'article 5; alors qu'un autre commerçant, dont le chiffre d'affaires serait supérieur à 50.000 francs, quoique en fait, gagnant moins que le premier, n'aurait pas droit au dégrèvement.

§ 4. Montant des dégrèvements

Pour les cotes de 100 francs et au-dessous, il y a exonération totale; pour les cotes de plus de 100 francs, il y a modération uniforme de 100 francs.

Réellement, il paraît exagéré d'exiger tant de conditions pour bénéficier d'un dégrèvement, alors que ce dégrèvement est si réduit.

Aux termes de la loi du 3 août 1926, les bénéfices inférieurs à 800 francs paient 22 fr. 50; ceux compris entre 801 et 1.500 francs paient 45 francs; ceux compris entre 1.501 et 3.000 francs paient 150 francs, etc..... Il en résulte que seuls les commerçants, dont les bénéfices sont inférieurs à 1.500 francs, bénéficieront de l'exonération totale. Cette exonération ne sera donc jamais de 100 francs; elle ne sera au maximum que de 45 francs. Pour ce qui est des commerçants et des industriels dont les bénéfices sont

supérieurs à 1.500 francs, il faudra probablement qu'ils déclarent d'abord la catégorie de revenu dans laquelle ils rentrent. Si leurs bénéfices sont compris, par exemple entre 1.500 et 3.000 francs, au lieu de payer 150 francs, ils n'en paieront que 50.

L'article 5 de la loi du 30 décembre 1928 n'a que la valeur d'un geste en faveur des petits commerçants et industriels. En fait, il ne leur procurera pas un grand avantage.

Le Gouvernement s'est excusé de ne pas faire mieux en leur faveur pour des raisons budgétaires. Il a promis de leur accorder des dégrèvements plus importants dans un prochain avenir.

SIXIÈME SECTION

*Imposition à la cédule des bénéfices commerciaux
et à celle des bénéfices agricoles d'après
le bénéfice réel des entreprises dont la comptabilité
commerciale fait état des résultats
d'une exploitation agricole*

Cette réforme a été introduite par l'article 12 de la loi du 30 décembre 1928 qui est ainsi conçu :

« Les articles 31 et 35 des lois codifiées relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926) sont complétées par les dispositions suivantes :

ARTICLE 31. *(Complété par l'article 4 de la loi du 27 décembre 1926.*

« Sont assujetties à l'impôt d'après leur bénéfice réel de l'année ou de l'exercice précédent, dans les conditions définies à l'article 3 ci-dessus, les sociétés soumises au droit de communication des agents de l'enregistrement, ainsi que les entreprises industrielles ou commerciales, dont les opérations comprennent l'exploitation d'un domaine agricole, lorsque la comptabilité générale de l'entreprise fait état des pertes et des bénéfices agricoles pour modifier le compte « profits et pertes. »

ARTICLE 35 :

« Les Sociétés et entreprises visées au septième alinéa de l'article 31 remettent la déclaration de leur

bénéfice réel au contrôleur dans le délai fixé à l'article 8 ci-dessus. Les dispositions de l'article 10, deuxième alinéa, de l'article 11, de l'article 12, premier alinéa, et des articles 13, 16 et 17, ci-dessus, sont applicables à la production et à la vérification desdites déclarations. »

Pour comprendre la portée de cet article, il faut se rappeler que sous le régime antérieur au vote de la loi du 30 décembre 1928, lorsque les bénéfices d'une entreprise industrielle et commerciale provenaient en partie de la culture, il y avait lieu de retrancher du bénéfice global, pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la fraction de ce bénéfice provenant de l'exploitation agricole.

Lorsque, d'ailleurs, la comptabilité de l'entreprise permettait d'en isoler le montant, la déduction portait sur le bénéfice agricole réel.

Or, dans cette hypothèse, bien que le bénéfice agricole réel fût exactement connu, et qu'il fût déduit dans son intégralité du bénéfice total de l'entreprise, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, l'impôt sur les bénéfices agricoles n'en était pas moins obligatoirement établi d'après le système forfaitaire.

Les évaluations forfaitaires étant le plus souvent inférieures à la réalité, il en résultait que, fréquemment, une fraction importante des bénéfices réalisés par ces entreprises échappait à tout impôt cédulaire.

L'article 12 de la loi du 30 décembre 1928 a pour

effet de faire disparaître les avantages jugés injustifiés dont bénéficiaient ainsi les entreprises à forme commerciale exploitant un domaine agricole.

Par ailleurs, il a été précisé que le bénéfice réel à retenir pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices agricoles, est celui de la période dont il est fait état pour l'assiette sur l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Voici du reste les déclarations qui ont été faites par M. le député Pierre Deyris, au sujet de l'article dont il s'agit : (*Journal Officiel* du 12 décembre, page 3.595).

« Je voudrais essayer très brièvement de faire comprendre à la Chambre quelles catégories d'agriculteurs sont visées par les deux alinéas dont M Duval demande la suppression.

« Ce sont les Sociétés à la fois industrielles, commerciales et agricoles, dont le caractère industriel domine d'ailleurs le caractère agricole, à qui la loi fait l'obligation de tenir une comptabilité régulière et qui ont aussi l'obligation de rendre des comptes à leurs adhérents.

« La Commission se propose, à leur sujet, de mettre fin à un véritable scandale fiscal. »

Ces Sociétés tiennent une comptabilité très régulière qui fait apparaître leurs bénéfices réels.

Elles s'en servent d'ailleurs très habilement. Voici, pour préciser ma pensée, un exemple :

« Je suppose qu'une Société fasse 1.000.000 de francs de bénéfices. Elle dit au fisc : « Voilà ma comptabi-

lité; elle est régulière. Je vous demande, et vous ne pouvez pas me le refuser, de déduire de mes bénéfices totaux, qui s'élèvent à un million, les 300.000 ou 350.000 francs de bénéfices agricoles qui ressortissent de cette comptabilité. »

Le fisc répond : « C'est votre droit; je déduis donc cette somme, et je ne vous impose aux bénéfices industriels et commerciaux que pour la différence. »

« Très bien, dit alors la Société! Mais maintenant, j'entends que vous m'appliquiez la règle du forfait, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices agricoles. »

« En d'autres termes, elle entend, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui est plus lourd, profiter de la déduction du chiffre de ses bénéfices agricoles réels, ressortissant de sa comptabilité; puis, nouveau profit, elle écarte d'elle la taxation d'après ces bénéfices réels, au point de vue agricole, l'application du forfait étant plus avantageuse.

« La loi le permettait jusqu'à présent. »

Les explications qui précèdent sont suffisamment claires; nous ne trouvons rien à y ajouter. C'est par des réformes de cette nature, se traduisant par un excédent d'impôts, qu'on permettra d'introduire d'autres réformes également justes, et de nature à dégrever certains contribuables, trop lourdement taxés par la législation fiscale actuelle.

SEPTIÈME SECTION

Réforme intéressant les façonniers et les artisans

Avant de parler des réformes introduites par la loi du 30 décembre 1928, il nous semble utile de résumer le régime appliqué par les lois existantes aux façonniers et aux artisans, la récente loi des Finances n'ayant apporté à ce régime que des modifications de détail.

§ 1. Régime antérieur

En vertu de l'article 42 des lois codifiées, sont rangés, parmi les revenus auxquels s'applique l'impôt sur les traitements et salaires, les profits réalisés par certains contribuables qui seraient en principe passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais dont la situation est comparable à celle des salariés.

Les contribuables appelés à bénéficier de cette mesure sont, lorsqu'ils se trouvent dans les conditions indiquées ci-après :

- 1° Les ouvriers travaillant chez eux à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants;
- 2° Les artisans;
- 3° Les veuves d'ouvrier ou d'artisan;
- 4° Les marchands en ambulance;

5° Les mariniers;

6° Les chauffeurs et cochers;

7° Les pêcheurs.

L'ouvrier travaillant chez lui ou façonnier est une personne qui opère exclusivement sur des matières à lui fournies par des industriels ou par des commerçants et auxquelles il se borne à appliquer son travail.

Il diffère, en fait, du simple ouvrier par cette circonstance qu'il travaille à son domicile personnel; mais, comme l'ouvrier, il exécute les ordres d'un patron, qui lui remet la matière à travailler et auquel il rapporte l'ouvrage fini. (Rapport de M. Henry Béranger — Sénat, annexe N° 409 au procès-verbal de la séance du 22 juin 1922, page 5).

De ce que la loi vise les ouvriers « travaillant chez eux », on ne doit pas conclure que leur atelier doit faire partie intégrante de leur habitation. La circonstance que le local professionnel serait séparé du logement, ne serait pas de nature à faire perdre à l'ouvrier façonnier le droit d'être rangé parmi les contribuables passibles de l'impôt sur les traitements et salaires. (Instruction ministérielle déjà citée, article 156).

Quant aux artisans, il faut, pour que leur revenu professionnel puisse être compris dans la cédule des traitements et salaires, qu'ils n'occupent que les personnes dont le concours est autorisé par la loi et qu'ils ne vendent principalement que le produit de leur propre travail.

Les règles à suivre pour apprécier le caractère des opérations commerciales d'un artisan se dégagent d'un arrêt du Conseil d'Etat N° 80.248 du 24 juin 1927 (recueil officiel N° 5.143).

Par cet arrêt, un contribuable exerçant la profession de forgeron, avec les seuls concours autorisés et qui procédait en même temps à l'achat pour la revente de machines agricoles, est reconnu passible de l'impôt sur les traitements et les salaires, à raison de l'ensemble de ses revenus professionnels, pour le motif que son travail de forgeron constituait son activité principale.

On est, dès lors, conduit à poser en principe : que pour apprécier si les artisans restent passibles de l'impôt sur les traitements et salaires, lorsqu'ils joignent à l'exercice de leur profession artisanale la vente d'articles provenant du commerce, il y a lieu de rechercher quel est l'objet principal de leur activité.

En résumé, si les opérations de revente sont trop peu nombreuses pour caractériser l'exercice d'un véritable commerce, si l'intéressé n'en retire qu'un revenu d'appoint, l'impôt sur les traitements et salaires est applicable à l'ensemble des revenus professionnels du contribuable. Au contraire, si les opérations commerciales, eu égard à leur fréquence et à l'importance comparative des bénéfices qu'elles lui procurent, tiennent une place prépondérante dans l'activité de l'artisan, c'est à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux qu'il doit être soumis pour la totalité de ces revenus professionnels.

Si le magasin appartient en propre à la femme qui, seule, est commerçante, l'exploitation de ce magasin reste sans influence sur la situation du mari au regard des impôts cédulaires. (*Journal Officiel*, 29 mai 1924 — N° 20.894).

L'artisan se distingue donc du commerçant par les caractéristiques suivantes :

1° L'artisan n'achète ni ne travaille les matières premières dont il a besoin que pour satisfaire aux commandes qui lui sont faites.

2° L'artisan tire son gain de son travail manuel et ne se livre pas à une spéculation sur la matière première.

3° L'artisan ne réalise pas la vente de ses produits au moyen de procédés en usage dans la pratique commerciale.

L'instruction ministérielle dont il a été question plus haut, a établi du reste une liste des professions artisanales.

Les artisans, aussi bien que les façonniers, ne pouvaient, conformément à l'article 42 des lois codifiées, bénéficier de l'impôt sur les traitements et salaires, qu'autant qu'ils n'occupaient en sus des membres de leur famille, rentrant dans l'énumération légale (père et mère, enfants et petits-enfants habitant avec eux), qu'un apprenti de moins de seize ans et un compagnon.

On comptait d'ailleurs comme compagnon tout ouvrier travaillant habituellement avec le façonnier ou l'artisan.

Ce principe se trouve modifié en faveur de certains façonniers par l'article 21 de la loi du 19 mars 1928.

D'après cet article, ne seront pas considérés comme compagnons pour l'ouvrier façonnier possesseur d'un atelier, les ouvriers qui, au nombre de trois au plus, travailleront dans cet atelier, à la condition que chacun d'eux exécute complètement et séparément la façon de sa pièce et perçoive le prix de façon sous la seule déduction du loyer du matériel utilisé et de sa quote-part des frais généraux.

Les façonniers possesseurs d'un atelier pourront, sans perdre le bénéfice du classement dans la cédule des traitements et salaires, occuper, comme précédemment, les membres de leur famille, un apprenti et un compagnon travaillant pour eux comme ouvrier salarié et, en outre, mettre le matériel qu'ils n'utilisent pas eux-mêmes, à la disposition de trois autres ouvriers au plus.

Cette mesure trouvera principalement son application à l'égard de certains tisseurs à façon qui, possédant un atelier, louent les métiers qu'ils n'utilisent pas eux-mêmes à des ouvriers de leur profession à qui ils rétrocèdent, en même temps, une partie de leurs commandes.

Modifiant par ailleurs l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 d'où est issu l'article 42 des lois codifiées, l'article unique d'une loi du 21 mars 1928 élève de seize à dix-huit ans l'âge de l'apprenti que peuvent occuper le façonnier et l'artisan, mais elle exige par contre que cet apprenti soit lié à son employeur par

un contrat régulier d'apprentissage passé dans les conditions prévues par les articles 1, 2 et 3 du livre I du code de Travail.

La loi du 21 mars 1928 prévoit, en outre, que tout ouvrier pensionné, en vertu de la loi du 31 mars 1919 ou de la loi du 8 avril 1898, qui, du fait de la guerre ou d'un accident, aura subi une incapacité de travail l'obligeant à changer de profession, pourra, quel que soit son âge, être employé comme apprenti pendant une année sans que l'employeur perde de ce fait le bénéfice de l'application de l'impôt sur les traitements et les salaires.

Nous terminerons ce résumé du régime auquel sont soumis les faconniers et les artisans par deux remarques :

1° L'emploi occasionnel d'une manœuvre en excédent de celle qui est prévue par le texte légal, de même que l'aide intermittente de deux ou plusieurs ouvriers travaillant à domicile, ne suffisent pas à faire perdre à l'ouvrier ou à l'artisan le bénéfice du régime institué en leur faveur;

2° Les artisans travaillant en association avec les personnes dont le concours est autorisé, ne peuvent être admis au bénéfice du régime fiscal institué par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, que si ces associations sont constituées sous la forme de sociétés de personnes n'ayant pas au point de vue fiscal un patrimoine distinct de celui de leurs membres. Comme tel n'est pas le cas des Sociétés à responsabilité limitée, les sociétés de cette nature, formées entre arti-

sans, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et par voie de conséquence, de la taxe sur le chiffre d'affaires suivant les règles du droit commun. (*Journal Officiel* du 24 juin 1928, N° 42).

§ 2. Modifications apportées par la loi du 30 décembre 1928 au régime des façonniers et des artisans

La première de ces modifications a pour effet d'apporter une extension d'application du régime de l'artisanat.

Les opérations de transport ont, d'après l'article 632 du code de commerce, un caractère commercial. Par suite, les contribuables qui effectuent des charrois pour le compte d'autrui au moyen d'attelages leur appartenant, étaient jusqu'alors soumis dans tous les cas à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison de ces opérations.

Conformément aux principes généraux applicables en matière fiscale, il importait peu, d'ailleurs, que ces opérations aient été effectuées à titre principal ou à titre accessoire.

Le Parlement s'est ému de cette situation, et il a jugé bon d'y remédier, lorsque les agriculteurs effectuent des transports à titre accessoire.

Voici ce qu'a déclaré, à ce sujet, M. Aimé Berthod.

(*Journal Officiel* du 12 décembre 1928, page 3.598).

« Depuis très longtemps, nous plaidions auprès de l'Administration la cause de ces agriculteurs qui étaient imposés aux bénéfices industriels et commerciaux, au chiffre d'affaires et à la patente, pour le travail qu'ils accomplissaient pendant les mois d'hiver, en s'employant au charroi des bois et en utilisant leurs attelages à quelques transports tout à fait accessoires de leur exploitation. »

M. Pierre de Haut a ajouté à son tour : (même référence).

« Depuis deux ans, les contributions indirectes prétendent assimiler les cultivateurs à ceux qui exercent une profession commerciale quand ils font accessoirement quelques transports pour autrui, et de ce fait, voudraient les assujettir à l'inscription au registre du commerce, à la patente, à la taxe sur le chiffre d'affaires, à l'impôt des bénéfices commerciaux.

« Or, il n'est peut-être pas un cultivateur en France qui ne soit amené un jour ou l'autre de l'année à faire un transport pour autrui, ne serait-ce que pour mener quelques voitures de pierres, pour le compte de la commune, sur des chemins ruraux, le bois ou le charbon nécessaire au chauffage de la salle de la mairie ou de la salle d'école, le camionnage de quelques marchandises en gare pour des voisins.

« Avec l'interprétation de l'Administration, tous les cultivateurs de France pouvaient se réveiller un jour obligés de s'inscrire au registre du commerce. »

Pour remédier à cette situation, on a voté l'ar-

ticle 13 de la loi du 30 décembre 1928 ainsi conçu :

« L'article 42 des lois codifiées, relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926), est complété comme suit :

« 8° Les cultivateurs effectuant accessoirement des transports pour autrui, au moyen des attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation agricole. »

La deuxième modification concerne l'article 42 des lois codifiées :

« Aux termes de cet article, les ouvriers travaillant chez eux, soit à la main, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété, sont soumis à l'impôt sur les traitements et les salaires pour leurs bénéfices professionnels, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants *habitant* avec eux, d'un apprenti de moins de seize ans et d'un compagnon. »

Ce texte, aussi bien que le précédent, a donné lieu à une longue discussion à la Chambre. (*Journal Officiel* du 12 décembre 1928, page 3.599 et suivantes...)

De nombreux amendements ont été proposés : notamment par MM. Taurines, Etienne Fougère et M. Durafour.

On a estimé que l'obligation de la cohabitation

pouvait avoir pour effet de priver du bénéfice de la loi précisément les contribuables les plus intéressants, parce que les plus pauvres, ceux dont l'habitation n'aurait pas été assez grande pour que toutes les personnes énumérées par la loi pussent y être logées.

Le Parlement a, en conséquence, voté l'article 14 de la loi du 30 décembre 1928 dont le texte est ainsi conçu :

« Le paragraphe premier de l'article 42 des lois codifiées relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926) est modifié comme suit :

« Les mots « habitant avec eux » sont supprimés. »

Par conséquent, à l'avenir, la cohabitation ne sera plus une condition en vue de l'application aux façonniers et aux artisans de l'impôt sur les traitements et les salaires.

HUITIÈME SECTION

Réformes relatives à la redevance des mines

Avant d'exposer la réforme introduite par la récente loi des Finances, nous allons résumer brièvement la législation concernant la redevance des mines.

§ 1. Régime antérieur

Jusqu'à la promulgation de la loi du 9 septembre 1919, article 5, qui en a autrement décidé, l'exploitation des mines n'avait jamais été considérée comme un commerce.

Pour frapper les bénéfices qu'elle procure, la loi du 21 avril 1810, article 33, avait créé une contribution spéciale sous le nom de redevance fixe et proportionnelle des mines dont l'assiette a été profondément modifiée par la loi du 8 avril 1910 et 30 décembre 1916.

La loi du 9 septembre 1919 ne comporte aucune modification nouvelle fiscale du régime fiscal auquel sont soumis les exploitants de mines. D'une manière générale, les concessionnaires ne sont plus imposables à la patente, les opérations commerciales et industrielles consécutives à l'extraction pouvant être atteintes par la contribution spéciale qui constitue une

des cédules du nouveau système fiscal institué par la loi du 31 juillet 1917.

La loi retient pour l'imposition deux éléments distincts : l'étendue territoriale de la concession d'une part; d'autre part, le produit de l'exploitation minière proprement dite et de toutes opérations industrielles et accessoires à cette exploitation.

Pour ce qui est de la redevance fixe, le concessionnaire doit, par hectare concédé par an, à partir de la troisième année du décret de concession, une redevance fixe de un franc. (Loi du 30 décembre 1916, article 7).

La redevance est réduite à 0,30 par hectare pour les mines de combustible de 300 hectares et au-dessous dont le revenu ne dépasse pas 1.500 francs et dont les produits sont vendus habituellement pour le chauffage domestique dans un rayon de 30 kilomètres.

Le bénéfice de cette réduction n'est acquis que si le concessionnaire en a fait la demande à l'ingénieur en chef des mines avant le 15 avril.

Pour les mines inexploitées depuis 10 ans, la loi fixe le montant de la redevance à 5 francs par hectare concédé afin d'obliger le concessionnaire à exploiter ou à renoncer à la concession.

Quant à la redevance proportionnelle, celle-ci est calculée chaque année à raison de 20 % du produit net de l'exploitation pendant l'année précédente, le produit net étant constitué par les bénéfices réalisés à la fois dans la vente des matières extraites et dans

toutes opérations consécutives et accessoires à l'exploitation. (Loi du 25 juin 1920 — article 12).

L'évaluation du produit net est faite de manière différente, suivant que les concessionnaires sont ou non des Sociétés par actions, même n'ayant pas la forme commerciale, ou des Sociétés en commandite ou à parts d'intérêts dont les dividendes sont déterminés par le Conseil d'Administration ou des Assemblées Générales des associés, à la condition que l'exploitation des mines constitue l'objet principal de l'entreprise.

Dans le premier cas, le produit net est forfaitairement fixé pour l'ensemble des concessions détenues au montant des sommes distribuées aux actionnaires ou porteurs de parts pendant le dernier exercice social qui a précédé l'année de l'imposition sous forme de dividendes ou de tout autre répartition autre que le remboursement total ou partiel du capital.

Toutes les Sociétés minières assujetties à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières sont donc, à quelques exceptions près, imposées à la redevance proportionnelle sous la base même qui a servi à la liquidation de la taxe perçue par l'enregistrement.

Pour toutes les exploitations non soumises au régime forfaitaire, le produit net est évalué administrativement et distinctement par concession ou par groupe de concessions contiguës constituant une entreprise unique.

Il est formé par l'excédent des recettes, effective-

ment réalisées sur les dépenses réellement effectuées pendant l'année antérieure à celle de l'imposition.

En ce qui concerne les mines placées sous le régime de l'évaluation administrative, l'évaluation du produit net se fait distinctement par concession.

On procède cependant à l'évaluation globale du produit des concessions contiguës dont l'exploitation constitue l'entreprise unique, sans qu'il y ait lieu d'attribuer à chacune d'elles un produit net distinct.

Les Sociétés minières (Sociétés anonymes en commandite par actions, en commandite simple ou à parts d'intérêts) dont les dividendes sont fixés en vertu des délibérations des Conseils d'Administration ou des Assemblées Générales des associés sont imposables à la redevance proportionnelle à la condition qu'elles aient pour objet principal l'exploitation des mines.

Sous cette dernière réserve, le mode de taxation dont il s'agit est donc applicable d'une manière générale aux Sociétés minières qui sont assujetties à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières instituée par la loi du 29 juin 1872.

Il est cependant fait exception pour celles des Sociétés en commandite simple ou à parts d'intérêts qui ne sont pas pourvues d'un Conseil d'Administration ou d'une assemblée générale ayant pouvoir de statuer sur la répartition des bénéfices, et dont le revenu pour la liquidation de l'impôt perçu par l'administration de l'Enregistrement est évalué forfaitairement à 5 % du montant du capital social ou de

la commandite, ou du prix moyen de cession des parts d'intérêts.

Afin de hâter l'imposition des bénéfices réalisés et d'uniformiser la période envisagée pour la fixation de la redevance, l'article 3 de la loi du 30 avril 1921 dispose que sous le régime forfaitaire, le produit net sera déterminé en faisant état des sommes dont la distribution, soit à titre d'acompte, soit à titre de solde de dividende, aura été votée pendant l'année civile antérieure à celle de l'imposition.

D'autre part, d'après les règles jusqu'alors en vigueur, les sommes distribuées aux actionnaires ou porteurs de parts sous forme de dividendes, ou de toute répartition autre que le remboursement total ou partiel du capital entraient seuls en ligne de compte pour la détermination du produit net. Les tantièmes attribués en vertu de dispositions statutaires aux membres des Conseils d'Administration des Sociétés échappaient ainsi à la redevance.

Le nouvel article de loi comble cette lacune en assimilant les tantièmes aux dividendes.

D'un autre côté, on doit considérer comme ayant pour objet principal l'exploitation minière, les Sociétés qui se livrent uniquement aux travaux d'extraction proprement dits, et celles qui effectuent en même temps, soit des opérations consécutives et accessoires à ces travaux, soit même d'autres opérations dont l'importance est manifestement secondaire par rapport à l'ensemble des opérations de la Société (décret du 24 décembre 1910, article 5).

La détermination de l'objet principal des Sociétés est donc une question de fait dont la solution dépend des circonstances spéciales à chaque entreprise.

En tout état de cause, on recourt à l'évaluation administrative en vertu d'une disposition expresse de la loi, pour les mines exploitées par des Sociétés ayant comme objet principal le partage en nature des produits de la concession entre les associés ou pour les mines exploitées par certaines Sociétés qui ont des intérêts dans d'autres entreprises, en leur vendant ces produits à des prix inférieurs à ceux du commerce.

Il en est de même conformément à l'article 6 du décret du 24 décembre 1910 à l'égard des concessions détenues par des Sociétés qui, bien que rentrant en raison de leur constitution et de leur objet dans la catégorie des Sociétés imposables d'après le régime forfaitaire, exploiteraient simultanément des mines situées en France et des mines sises en Algérie, dans les colonies ou protectorats français ou à l'étranger.

Le Service des Mines est seul à même d'apprécier exactement l'objet principal des Sociétés en cause, tandis que l'administration de l'Enregistrement est plus particulièrement en situation de constater leur caractère juridique.

§ 2. Critique du régime antérieur

Le régime, tel qu'il est exposé plus haut, donnait lieu à des abus. En effet, il a été constaté, depuis quelques années, que des Sociétés concessionnaires de mines avaient procédé, par prélèvement sur leurs profits, au remboursement total ou partiel de leur capital social.

Les remboursements effectués de cette manière, n'étant pas considérés comme des distributions de dividendes, ne pouvaient être compris dans le revenu forfaitaire tel qu'il est défini ci-dessus. Par suite, les bénéfices répartis sous cette forme échappaient à la redevance proportionnelle dans le cas d'évaluation forfaitaire du revenu imposable.

De telles exemptions ne paraissaient pas justifiées. En effet, sous le régime de l'évaluation administrative, c'est la totalité du revenu net qui est atteinte par la redevance, quelle que soit l'affectation donnée aux bénéfices de l'entreprise.

Par contre, pour les Sociétés soumises à l'évaluation forfaitaire, c'était, ainsi qu'on l'a vu plus haut, seulement la fraction des produits nets répartis à titre de dividende et de tantièmes qui formait le revenu imposable, et ce mode d'imposition comportait un avantage certain pour les Sociétés auxquelles il était appliqué.

On pouvait faire valoir, il est vrai, que les bénéfices mis en réserve par ces Sociétés seraient tôt ou

tard distribués aux actionnaires et que, par suite, la perception de l'impôt correspondant serait seulement différée.

Il restait néanmoins difficilement admissible pour le Trésor, que des entreprises puissent échapper à la taxe, même pour des bénéfices effectivement distribués, du fait que la distribution était présentée sous l'apparence d'un remboursement des actions.

En outre, la liquidation de la Société qui devait imposer la répartition effective des réserves restait une éventualité généralement lointaine et qui pouvait même ne pas pratiquement se réaliser, puisque rien n'interdit aux Sociétés anonymes de prolonger indéfiniment leur durée, si bien que la perte pour le Trésor risquait d'être définitive.

Au surplus, une question analogue s'est posée en ce qui touche l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières institué par la loi du 29 juin 1872. A cet égard, l'article 80 de la loi des finances du 13 juillet 1925 a d'une manière générale soumis audit impôt les remboursements et amortissements effectués sur le montant des actions avant la dissolution ou la mise en liquidation des Sociétés. Ces remboursements se trouvent de la sorte traités de la même façon que les dividendes distribués.

Il a paru rationnel au Parlement de décider qu'ils doivent entrer dans l'évaluation forfaitaire du revenu servant de base à la redevance proportionnelle.

Cette mesure met fin aux exemptions — jugées abusives — des redevances proportionnelles qu'en-

traîne la distribution des bénéfices sous la forme de remboursement d'actions.

Une concordance analogue a été également réalisée en ce qui concerne les tantièmes qui sont alloués aux membres des Conseils d'Administration et qui constituent une forme de répartition de bénéfices, au profit d'une catégorie spéciale d'actionnaires.

L'article 3 de la loi du 30 avril 1921 a bien soumis à la redevance proportionnelle les tantièmes payés en vertu de clauses statutaires, ces tantièmes étant passibles de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. Mais l'article 79 de la loi du 13 juillet 1925, modifié par les articles 17 de la loi du 29 avril 1926 et 4 de la loi du 19 décembre 1926, a étendu l'impôt sur le revenu, même aux tantièmes qui ne sont pas versés en vertu de dispositions statutaires obligatoires ainsi qu'aux jetons de présence et aux rémunérations diverses des administrateurs de Sociétés.

Une extension corrélative de la redevance des mines avait paru justifiée en principe; elle a cependant été limitée aux seuls bénéfices distribués sous forme de tantièmes, les jetons de présence et autres émoluments passés par frais généraux conservant le caractère de charges sociales.

Dans un autre ordre d'idées, en cas d'omission totale ou partielle dans l'assiette des impôts cédulaires sur les revenus, il est permis de procéder à la réparation de ces omissions jusqu'à l'expiration de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie.

Semblable faculté n'existait pas en ce qui concerne la redevance proportionnelle des mines. Cependant, cette taxe tient lieu pour l'industrie minière de l'impôt cédulaire qui frappe les autres entreprises industrielles et commerciales. Lorsqu'elle est établie par voie d'évaluation administrative du revenu, elle comporte les mêmes difficultés d'application. Elle nécessite en effet, soit un examen détaillé des comptes de l'entreprise, soit une estimation directe du produit net, opérations toujours délicates à effectuer. Dans l'un ou l'autre cas, des erreurs ou omissions peuvent se produire.

Il en est de même quand le revenu net est déterminé forfaitairement, en raison notamment de ce que depuis la loi du 30 avril 1921, le revenu n'est plus calculé d'après le montant des bénéfices répartis l'année antérieure à celle de l'imposition, mais sur le total des sommes dont la distribution a été décidée au cours de la même année.

Lorsqu'une erreur de taxation est commise aux dépens du contribuable, celui-ci a la faculté d'en demander le redressement par la voie contentieuse; mais si elle porte préjudice aux droits du Trésor, l'Etat ne pouvait, jusqu'à présent, la réparer.

Il a donc paru opportun d'adopter à l'égard de la redevance proportionnelle des mines, une disposition semblable à celle qui autorise la réparation des omissions en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'autre part, afin de limiter le nombre des erreurs

de taxation, le Parlement a estimé qu'il y aurait intérêt à ce que le Service des Mines eût en sa possession les documents remis par les Sociétés à l'administration de l'Enregistrement pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

§ 3. Modifications introduites par la loi du 30 décembre 1928

Pour les raisons qui précèdent, une modification des dispositions concernant la redevance des mines a paru s'imposer.

Le Gouvernement, d'accord avec la Commission des Finances de la Chambre, a proposé un texte qui a été fortement amendé par M. Ramadier.

L'amendement de M. Ramadier est trop long pour le citer ici, quoiqu'il soit très intéressant. A la demande du ministre des Finances, cet amendement a été disjoint et renvoyé à une Commission compétente. En conséquence, le texte du Gouvernement a été voté tel que. Il est libellé comme suit :

ARTICLE 15. « Les troisième et cinquième alinéas du paragraphe 2 et le premier alinéa du paragraphe 4 de l'article 4 de la loi du 8 avril 1910 modifiés par l'article 3 de la loi du 30 avril 1921 sont modifiés ou complétés comme suit :

Paragraphe 2 — troisième alinéa ainsi modifié :

« Lorsque la concession est exploitée par une So-

ciété par actions, ayant ou non adopté la forme commerciale, ou par une Société en commandite ou à parts d'intérêts dont les dividendes sont déterminés par les délibérations des Conseils d'Administration ou des Assemblées Générales des associés, et si l'exploitation de la mine forme l'objet principal de la Société, le produit net imposable est forfaitairement égal au montant total des sommes dont la distribution, soit à titre d'acompte, soit à titre de solde de dividende, a été votée pendant l'année civile précédant celle du rôle de la redevance sous la forme de dividende ou de tout autre répartition de bénéfices. Sont assimilés aux dividendes les tantièmes de bénéfices qui sont distribués aux membres des Conseils d'Administration des Sociétés ainsi que les remboursements de capital, lorsque ces tantièmes ou remboursements sont passibles de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Paragraphe 2 — cinquième alinéa ainsi complété :

« Ces documents seront déposés en double expédition.

Paragraphe 4 — premier alinéa ainsi complété :

« Toutefois, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de la redevance proportionnelle peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année, suivant celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie.

« Dans le cas de cessation d'exploitation d'une Société minière par suite d'aliénation de concession, la redevance proportionnelle sera immédiatement exi-

gible et perçue sur les bénéfices représentés par l'excédent de l'actif net sur la partie non remboursée du capital versé augmentée des remboursements précédemment taxés. »

NEUVIÈME SECTION

Disposition relative aux comptes courants

Nous avons cru bon de traiter de la réforme relative aux comptes courants parce que — quoique ne touchant pas à l'impôt sur les bénéfices commerciaux — elle intéresse les commerçants et les industriels. Auparavant, nous résumerons le régime antérieur.

§ 1. Le régime antérieur

Aux termes de l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917 :

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières établi par les articles 3 et suivants de la loi du 29 mars 1914 et dont le taux a été modifié par l'article 11 de la loi du 30 décembre 1916, s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits :

1° Des créances hypothécaires privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute autre opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt;

2° Des dépôts de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt;

3° Des cautionnements en numéraire.

Il s'agit de faire l'application de ce texte aux sommes portées en comptes courants.

On sait que le compte courant est un contrat *sui generis* qui participe du mandat, du transport, du dépôt et du prêt. Cela ne l'empêche pas de posséder son caractère propre et spécifique.

Les caractéristiques du compte courant sont les suivantes :

1° La réciprocité des remises des deux correspondants;

2° Le consentement des parties à ce que leurs versements respectifs perdent leur individualité pour se traduire en simples articles de débits et de crédits dont la balance à la clôture du compte fera ressortir un solde à la charge de l'un des correspondants.

Lorsque le compte courant qui fonctionne avec une banque et un de ses clients présente les caractères indiqués plus haut et notamment la réciprocité des remises, ni les intérêts de ces remises, ni ceux du compte ne peuvent être soumis à l'impôt cédulaire établi par la loi de 1917. (Voir réponse écrite à la question posée par M. le député Siegfried, le 30 avril 1918, N° 21.788, et par M. Honnorat, le 14 mai suivant, N° 22.128).

La question de savoir si le compte ouvert entre un client et une banque constitue ou non une véritable convention de compte courant caractérisée par la réciprocité des remises, est une question de fait, à apprécier d'après les circonstances variables de chaque espèce. (Cassation, 16 mars 1858, Sir. 58. 1.593. Req. 24 mai 1870 D. P. 71 1.250 Req. 11 janvier 1887 D. P. 88. 1.382. Grenoble, 30 juin 1894 D. P. 95. 1.401).

§ 2. Critique de l'ancien système

La critique du système tel qu'il était régi par les lois en vigueur jusqu'à la loi du 30 décembre 1928, consiste en ceci qu'on n'était pas toujours d'accord pour reconnaître aux remises de fonds le caractère de compte courant.

On assimilait facilement en pratique aux comptes courants les dépôts constitués en banque et qui n'ont du compte courant que le nom.

Il en résultait la conséquence que l'on ne payait pas l'impôt sur les créances alors qu'on aurait dû le faire, sous prétexte qu'il s'agissait de compte courant. Pour remédier à cette situation, le législateur a pensé qu'il était préférable, plutôt que d'analyser le caractère juridique du compte, de s'occuper uniquement du point de savoir si les intérêts qu'il produit sont ou non soumis aux impôts.

Si ces intérêts sont déjà soumis à un impôt cédulaire, ils seront exemptés de tous autres impôts. S'ils ne sont soumis à aucun impôt, ils le seront désormais. D'où : le texte de loi qu'on trouvera plus bas.

§ 3. Modifications introduites par la loi du 30 décembre 1928

La loi du 30 décembre 1928 contient, dans son article 29, la disposition suivante :

« L'impôt sur le revenu établi par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917 s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits des comptes courants, dans tous les cas où ils ne figurent pas dans les recettes, provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale ou agricole ou d'une exploitation minière. »

De sorte que, désormais, les intérêts et, d'une façon générale, tous les produits des comptes courants seront, ou bien soumis à la cédula des professions industrielles, commerciales, agricoles (ou encore, entreront dans le calcul des produits d'une exploitation minière), ou bien, seront soumis à l'impôt sur les créances.

La disposition de loi qui précède mettra fin à bien des discussions, sera d'une application très facile, et permettra au Trésor de percevoir des sommes assez importantes.

Ce sont là les modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi du 30 décembre 1928.

Nous étudierons dans le chapitre suivant les récentes modifications dont a été l'objet le même impôt et qui n'ont pas été l'œuvre du législateur.

CHAPITRE III

Nous examinerons dans ce chapitre quelques-unes des récentes modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux soit par le Conseil d'Etat, soit par l'Administration.

PREMIÈRE SECTION

Salaire de la femme et des enfants de l'exploitant.

Aux termes de cinq arrêts des 30 mai 1919-16 janvier-25 juin-6 août et 26 novembre 1920 (D. P. 1920, 3, 33, 58, 41), le Conseil d'Etat avait décidé en matière de bénéfices de guerre, que les sommes prélevées mensuellement sur les produits d'une entreprise, par un exploitant isolé ou par certains associés à titre de rémunération de leur travail personnel, représentaient non pas une charge de l'exploitation, mais bien un élément de bénéfice imposable.

Aux termes des mêmes arrêts, le Conseil d'Etat reconnaissait très raisonnablement la nécessité de ne pas pousser à l'extrême les conséquences de sa théorie et notamment de ne pas en étendre l'application à la rétribution particulière que la femme d'un associé reçoit en rémunération de son travail.

Bien que les intérêts de la bénéficiaire se con-

fondent ordinairement avec ceux de son mari, le Conseil d'Etat admettait (arrêt du 30 mai 1919 précité) que les sommes allouées à la femme d'un associé, non associée elle-même, avaient le caractère d'un véritable salaire, dans la mesure où elles correspondaient à un travail effectif de l'attributaire.

En conséquence, le salaire de la femme du commerçant pouvait rentrer au nombre des charges sociales susceptibles d'être déduites pour le calcul des bénéfices de guerre.

Par les mêmes motifs, et sous les mêmes conditions, le salaire de la femme d'un exploitant doit venir, avec les autres frais généraux, en diminution du produit net passible de l'impôt cédulaire des bénéfices commerciaux et industriels.

Est également déductible du bénéfice imposable l'allocation mensuelle attribuée en rémunération de leur travail, au fils ou à la fille de l'exploitant dès lors que les bénéficiaires n'ont pas la qualité de commerçants ou d'associés et sont de simples employés. (Conseil d'Etat, 7 août 1920). Com. Sup. Dec. 7 mars 1918. (Rec. Of. 277, 31 mai 1918, Rec. Of. 298).

Intervenues en matière de contribution des bénéfices de guerre, ces diverses solutions sont pleinement applicables à l'impôt cédulaire des bénéfices commerciaux et industriels. (*Traité pratique des impôts cédu-laires et de l'impôt général sur les revenus*, par Emmanuel Besson, 3^e édit., page 240).

Les solutions dont il s'agit sont parfaitement équitables. On a désiré les traduire en lois. Nous citerons

à ce sujet « la proposition de résolution » tendant à inviter le gouvernement à préparer un projet de loi pour autoriser les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à déduire du bénéfice imposable une somme représentant les salaires des membres de leur famille qui travaillent avec eux. (Doc. parlementaires, Chambre N° 45, page 1.410). Cette proposition était justifiée par les considérations suivantes : (même réf. que ci-dessus).

« Dans un très grand nombre de cas, — on peut même dire dans la généralité des cas, — le petit commerçant ne travaille pas seul à l'exploitation de son propre commerce, il est aidé par sa femme ou par ses enfants qui lui tiennent lieu de caissier, de vendeur, ou de représentant. Si ces fonctions étaient exercées par des employés salariés, il aurait le droit de faire figurer leurs salaires à ses frais généraux. S'il s'agit, au contraire, de membres de sa famille, il n'est pas autorisé à d'autres déductions que celles qui s'appliquent aux impôts cédulaires en général pour les charges de famille. Ainsi le bénéfice commercial, lorsqu'il est le fruit du travail de plusieurs, est imposable comme s'il provenait du travail d'un seul.

« Il y a là, à n'en pas douter, quelque chose qui choque le sentiment de la justice. Au point de vue social, en outre, il est fâcheux de pénaliser, en quelque sorte, la famille unie dans le labeur...

« Nous demandons donc que l'assujetti à la cédule

des bénéfices industriels et commerciaux, soit autorisé à déduire de son bénéfice une somme représentant le salaire des membres de sa famille qui travaillent avec lui... »

On a eu raison de vouloir faire décider par la loi, que le salaire de la femme du commerçant pourra passer en frais généraux. En effet, l'Administration, qui avait d'abord admis cette manière de faire, ne l'accepte plus maintenant, tout au moins lorsque les commerçants sont mariés sous le régime de la communauté.

Voici, du reste, les déclarations faites à ce sujet par M. le député Alexandre Duval. (*Journal Officiel* du 11 décembre 1928, page 3.557).

« A propos des impôts qui frappent les commerçants, je veux signaler à M. le ministre des Finances les difficultés qu'ont éprouvées et qu'éprouvent encore les commerçants mariés sous le régime de la communauté.

« Le cas que je vais vous citer n'est pas unique; sinon il n'aurait pas retenu mon attention.

« Deux associés en nom collectif ont des occupations dans la société : ils participent aux travaux d'une manière effective. La femme de l'un d'eux remplit à la fois les fonctions de vendeuse et de comptable d'une façon constante. En un mot, elle est employée. Les époux sont mariés sous le régime de la communauté. Lorsqu'on a établi la comptabilité, on a porté naturellement en dépense le salaire de la femme.

« L'Administration n'a pas accepté la déduction de ce salaire pour le calcul des impôts parce que, les époux étant mariés sous le régime de la communauté, le salaire de la femme tombe dans la communauté et profite au mari.

« Or, si ces deux personnes avaient vécu l'une à côté de l'autre, en dehors des liens du mariage, la société aurait pu porter à son passif le montant des salaires payés à cette vendeuse-comptable, et de ce fait, la société aurait payé des impôts moindres. »

Dans la même séance de la Chambre, M. Louis Rollin (même référence que ci-dessus) a présenté les observations qui suivent :

« Il devrait être entendu que le commerçant est autorisé à déduire de ses bénéfices les sommes représentant son salaire, celui de ses enfants — à ce point de vue, si je ne m'abuse, il n'y a pas de difficulté, — enfin, une somme représentant le salaire de la femme lorsqu'elle est effectivement occupée dans le commerce de son mari et lorsqu'elle fournit un travail qui mérite d'être rémunéré.

« Il est évident qu'il y a quelque chose d'assez singulier et d'étrange à voir que vous autorisez ces déductions lorsqu'il s'agit de la femme dotale ou de la femme séparée de biens et que vous les refusez, au contraire, s'il s'agit de la femme commune en biens.

« Sans doute, du point de vue strictement juridique, une pareille distinction peut s'expliquer, sinon se justifier. Mais vous conviendrez qu'il est antisocial, pour ne pas dire davantage, de donner une sorte

de prime au régime dotal ou de séparation de biens et de pénaliser le régime de la communauté de biens, qui est le régime le plus conforme à la tradition française, mettant ainsi en état d'infériorité, par rapport aux femmes mariées sous d'autres régimes, la femme commune en biens qui est cependant, plus étroitement que toute autre, associée à la vie, au labeur de son mari, et sans le travail de laquelle, celui-ci eût été souvent dans l'impossibilité de s'élever du salariat jusqu'à l'indépendance... »

M. le ministre des Finances n'a pas fait de réponse précise à la question de M. Rollin.

La question n'est donc pas tranchée; de nombreux Conseils de préfecture et même le Conseil d'Etat en sont actuellement saisis.

La grande presse elle-même s'en est emparée; nous mentionnons, entre autres, un article paru dans *Le Journal* du mois de février sous le titre « Une tracasserie fiscale. Un commerçant ne peut considérer sa femme comme une employée ».

Comme la doctrine administrative a évolué en cette matière dans un sens défavorable au commerçant, il serait de beaucoup préférable que ce soit le législateur qui décide, par un texte de loi, que le commerçant pourra accorder à sa femme, quel que soit le régime sous lequel ils sont mariés, un salaire susceptible d'être passé par « frais généraux », à condition que la femme travaille réellement dans l'entreprise.

DEUXIÈME SECTION

Cession ou cessation d'entreprise

La règle générale suivant laquelle les bénéfices réalisés au cours d'une année ou d'un exercice déterminé, ne sont assujettis à l'impôt qu'au titre de l'année suivante, comporte une dérogation lorsque l'entreprise cesse d'être exploitée ou est cédée en totalité ou en partie.

Dans ce cas, l'impôt applicable aux bénéfices réalisés dans les exploitations faisant l'objet de la cessation ou de la cession, et qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi. C'est donc au titre de l'année même de la cessation ou de la cession, que sont imposés les bénéfices obtenus entre la fin de l'année précédente ou de l'exercice clos pendant la dite année et la date du changement survenu. Si cette période comprend un exercice entier de douze mois et une fraction d'exercice, les bénéfices des deux portions de la période ainsi déterminée sont taxés sous deux cotes séparées.

Lorsqu'on se trouve en présence d'un contribuable qui aura été cotisé par application de l'article 22 des lois codifiées à la suite d'une cession ou d'une cessation partielle, l'imposition ainsi établie n'aura pas à entrer en ligne de compte pour la détermination des droits dus au titre de l'année suivante. Ces droits devront être calculés sur les seuls bénéfices réalisés

en dehors de la profession pour laquelle une imposition aura déjà été mise en recouvrement.

Cela étant dit, l'Administration prétendait que l'imposition immédiate des bénéfices non encore assujettis à l'impôt trouvait son application quelle qu'ait été la cause de la cessation, même si elle résultait du décès de l'exploitant.

Or, un arrêt du Conseil d'Etat, du 14 décembre 1928, N° 95.331, décide qu'aucune imposition ne peut être établie au nom d'un commerçant décédé en cours d'année pour les bénéfices réalisés par lui du 1^{er} janvier à la date de son décès, nonobstant les dispositions de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923 devenu l'article 22 des lois codifiées.

Voici, du reste, le texte de cet arrêt :

« Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux (section spéciale du Contentieux, deuxième sous-section).

« Considérant qu'en vertu des articles 2 et 3 de la loi du 31 juillet 1917, il est établi au nom de chaque exploitant un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente et pendant la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile; que cet article 2 se borne à fixer le mode d'assiette de cet impôt et qu'il résulte de l'ensemble des dispositions de l'article 3 précité et des articles 4 et 5 de la même loi, que l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles est, comme les autres impôts, visé

par la loi du 31 juillet 1917, nécessairement soumis à la règle générale en matière des contributions directes, d'après laquelle la validité de l'assujettissement du contribuable à l'impôt est subordonnée à l'existence de ce contribuable, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition; qu'ainsi, en l'absence de disposition législative contraire, l'existence dudit contribuable à la même date est la condition essentielle de l'obligation de ses héritiers au paiement de l'impôt établi au nom de ce dernier;

« Considérant que la loi du 30 juin 1923 a eu pour objet de faciliter, au moyen d'un assujettissement immédiat, la mise en recouvrement de l'impôt dû par les contribuables qui viennent à céder ou à cesser leur exploitation en cours d'année; qu'il ne résulte ni des termes, ni des travaux préparatoires de l'article 12 de la loi, que le législateur ait entendu faire échec au principe ci-dessus rappelé, et décidé que les ayant-cause des contribuables décédés seraient assujettis à l'impôt à raison des bénéfices réalisés par leur auteur jusqu'au jour de son décès; que d'ailleurs, les prescriptions dudit article, relatives à l'obligation personnelle où le contribuable est mis de faire parvenir au contrôleur, dans un délai de dix jours à partir de la fermeture définitive des établissements, les renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt, ne peuvent être applicables aux héritiers d'un contribuable décédé; que le ministre n'est, dès lors, pas fondé à soutenir, que c'est à tort que le Conseil de Préfecture a accordé aux héri-

tiers du sieur..... décédé le 17 octobre 1923, décharge de l'imposition établie au nom de leur auteur pour l'année 1924, à raison de bénéfices réalisés par lui jusqu'au 30 juin 1923. »

(Recours du ministre rejeté).

TROISIÈME SECTION

Imposition des plus-values

Par un arrêt du 28 janvier 1921, rendu au contentieux, sur les conclusions du commissaire du Gouvernement, le Conseil d'Etat, rejetant le recours du ministre des Finances, a jugé que les lots payés aux porteurs des obligations communales du Crédit Foncier, sorties au tirage, ne sauraient être envisagés, ni comme le produit d'une assimilation d'intérêts réservés, ni comme un revenu, mais qu'ils font partie intégrante des obligations remboursées, constituant comme celles-ci un capital mobilier, et qu'ils ne peuvent dès lors entrer en compte en l'absence d'une disposition expresse de la loi, pour la détermination des bases de l'impôt général sur le revenu. (*Gazette du Palais*, du 17 janvier 1921, N° 48, — voir pour le commentaire de cet arrêt D. P. 1921... 4. 9.)

La doctrine du Conseil d'Etat doit s'appliquer également à l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux.

Dans ces conditions, puisque les accroissements de capital ne peuvent entrer en compte pour la détermination du revenu imposable, il paraît juridique d'exclure des bases de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels la plus-value de n'importe quel élément de l'entreprise réalisée au cours du

dernier exercice, par voie de cession ou par voie de liquidation, ou encore par voie d'apports à une société.

C'est cependant la solution inverse qui a été consacrée en matière de contribution de guerre. (Décision du 7 juillet 1917, 25 octobre 1918. Rec. Of. 359, 28 mars 1919. Rec. Of. 361).

Cette solution a été étendue à l'impôt cédulaire des bénéfices commerciaux et industriels par la réponse du ministre des Finances à la question posée par M. René Lefebvre, le 23 décembre 1920. (N° 6.364, *Journal Officiel* du 9 février 1921, page 375, première colonne).

Voici la réponse du ministre :

« L'Administration estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale doit être considérée, lorsqu'elle est réalisée, comme un élément du bénéfice de l'entreprise, et comprise à ce titre dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, le cas échéant, de l'impôt général sur le revenu dû par l'exploitant. La plus-value dont il s'agit doit, d'ailleurs, s'entendre de l'excédent du prix de vente sur le prix d'achat ou de revient, à l'exclusion, toutefois, de la part d'accroissement de valeur qui aurait été acquise, antérieurement au début de l'année ou de l'exercice, dont les résultats ont été retenus pour la première fois, pour l'établissement de chacun des impôts en question ».

La disposition ci-dessus est inconciliable avec le

texte de la loi du 31 juillet 1917. En effet, l'article 2 de cette loi donne pour base à l'impôt le profit réalisé pendant l'année précédente ou le dernier exercice clôturé au cours de cette année.

Dès lors, il est illogique de considérer comme appartenant à cette année de base, une plus-value de capital qui s'échelonne sur une série d'exercices successifs; le ministre lui-même a reconnu dans la réponse précitée, la nécessité de dégager par une ventilation, la fraction de l'accroissement afférente au dernier exercice et seule, passible de l'impôt.

Ce procédé, toutefois est arbitraire, il n'est du reste pas prévu par la loi de 1917.

Par conséquent, en se plaçant au point de vue juridique, il faudrait considérer que le gain en capital même lorsqu'il consiste en une plus-value du fonds de l'entreprise, réalisée par voie de cession ou autrement, ne doit pas être compris au nombre des éléments du bénéfice, sujets à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'Administration en décidant autrement, n'agit pas seulement contrairement au principe juridique, mais commet une véritable iniquité.

En effet, prenons d'abord le cas d'un terrain dont la valeur au 30 juin 1914 était de 100.000 francs-or; supposons qu'on ait acheté en 1920 un nouveau terrain de la valeur de 100.000 francs-papier, équivalent au cours de cette époque soit 0,40, à 40.000 francs-or.

Ces données nous permettent d'évaluer comme suit,

la valeur réelle des terrains, estimés au prix de revient :

En francs-or..... 140.000 francs-or

En francs-papier (140.000×5)..... 700.000 francs-papier

La valeur en écriture n'étant que de..... 200.000 francs-papier il en ressort donc une plus-value nominale apparente de 500.000 francs-papier que la fiction fiscale considère comme plus-value réelle alors que dans la réalité économique il n'en est rien.

Prenons également l'exemple d'un matériel : en tenant compte du rapport entre les francs-or et les francs-papier qui ont permis son acquisition, on trouve qu'il a coûté 886.000 francs-or. Nous calculerons également, en franc-or, la valeur de l'amortissement dudit matériel et sa valeur nette réelle. Nous ferons la conversion de toutes ces sommes en francs-papier au cours de 0,20 et nous mentionnerons la valeur en écritures, en francs nominaux, du coût d'acquisition des amortissements et de la valeur nette réelle.

Nous obtiendrons ainsi le tableau suivant :

	Coût d'acquisition	Amortissem.	Valeur nette réelle
En francs-or.....	886.000	453.800	432.200
Conversion en francs- papier au cours de 0,20 du 30 juin 1927.	4.430.000	2.269.000	2.161.000
Valeurs en écritures au bilan en francs- nominaux	3.000.000	1.400.000	1.600.000

Le rapprochement de ces données indique qu'il y aurait une plus-value nominale et apparente en francs-papier de 561.000
alors qu'en réalité, dans la détermination des résultats, nous avons laissé se constituer une insuffisance d'amortissement en francs-papier de 869.999

(Voir pour cette question Lucien Thomas. — *La révision des bilans à l'issue de la période d'instabilité monétaire* — pages 13 et 14).

Le ministre a fait, au sujet de l'imposition des plus-values, des réponses qui paraissent contradictoires.

Ainsi, dans une réponse faite à M. Laroche-Joubert, question N° 7.164, *Journal Officiel* du 23 avril 1926, il était dit que la plus-value des immobilisations ne devait pas être comprise dans les bases de l'impôt lorsqu'elle apparaissait simplement par suite des réévaluations.

Par contre, dans la réponse à M. Montenot, *Journal*

Officiel du 30 mars 1927, question N° 7.837, il est dit que les plus-values qu'une entreprise industrielle réalise en cours d'exploitation sur les éléments divers de son actif immobilisé, doivent, comme ses autres bénéfices, entrer en ligne de compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

M. Brocard, député, a demandé au ministre sur quoi se base l'Administration pour décider qu'une plus-value sur des immeubles ou du matériel d'exploitation, provenant en général de la dévalorisation monétaire, est un bénéfice professionnel, se mettant ainsi en contradiction avec la décision ministérielle du 15 septembre 1925 sur les plus-values de fonds de commerce. (*Journal Officiel* du 13 juillet 1927).

Voici la réponse du ministre :

« 1° Il est toujours admis que, conformément à la réponse faite à la question N° 7.164 de M. Laroche-Joubert, député, les plus-values qui n'apparaissent qu'à la suite d'une réévaluation de l'actif immobilisé et qui sont simplement constatées par l'inscription au bilan d'une réserve d'égale somme, doivent rester sans influence, aussi bien sur la détermination du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel est passée l'écriture, que sur le calcul des amortissements ultérieurs. Par contre, les plus-values qui sont réalisées par une vente effective doivent, exception faite du cas de cession de l'entreprise en fin d'exploitation, être retenues pour l'évaluation du bénéfice taxable, au même titre que les autres éléments créditeurs du

compte « profits et pertes ». Il en est de même des plus-values consolidées par l'incorporation au capital social, ce qui constitue une véritable appropriation au profit individuel de chacun des associés, accompagnée d'un supplément d'apports équivalents effectués par ces derniers. Il est alors légitime que les amortissements soient calculés sur les nouvelles valeurs apportées, et comme c'est à ce cas que se réfère la question N° 7.837 posée par M. Montenot, sénateur, la réponse qui lui a été faite n'accuse pas, en la circonstance, de revirement de doctrine.

« 2° Il résulte de ce qui précède que les plus-values apparaissant par une simple réévaluation des immobilisations, sans réalisation effective ni incorporation aux apports des associés, ne sont pas retenues pour l'établissement de l'impôt ni comprises dans les bases de calcul des amortissements déductibles.

« Les plus-values réalisées sur la vente d'immeubles ou de matériel, pendant la durée de l'entreprise, sont soumises à l'impôt en raison du caractère d'actes professionnels que présentent les ventes d'éléments quelconques de l'actif faites en cours d'exploitation. Cette solution n'est pas en contradiction avec la décision ministérielle du 15 septembre 1925, en vertu de laquelle l'impôt n'est pas appliqué aux plus-values qui sont réalisées sur les éléments autres que les marchandises à l'occasion de la cession de l'entreprise. »

La réponse du ministre n'apporte aucune justification sérieuse en faveur de l'imposition des plus-

values provenant de la dévalorisation monétaire. En fait, l'imposition des plus-values provenant d'une revalorisation de l'actif constitue un véritable prélèvement sur le capital. Il faut espérer que le législateur modifiera sur ce point les procédés de l'Administration.

QUATRIÈME SECTION

Amortissement sur le prix de remplacement

On sait que l'amortissement a deux buts :

1° Il doit permettre à l'entreprise de mettre de côté, tous les ans, la somme nécessaire pour que, lors de l'usure complète des biens qu'il s'agit d'amortir, elle possède le capital nécessaire au remplacement desdits biens.

2° L'amortissement représentant une usure du matériel, cette usure, ou plutôt la valeur approximative lui correspondant, doit, comme les autres frais d'exploitation d'une entreprise, entrer en ligne de compte pour le calcul du prix de revient de ses produits. Dans ces conditions, il apparaît logique que l'amortissement soit calculé, non pas en raison du coût des biens, mais en raison de leur valeur probable de remplacement.

Procéder autrement, c'est fausser son prix de revient, c'est vendre à perte, croyant avoir réalisé des bénéfices. C'est ce qu'ont fait beaucoup d'entreprises françaises pendant et depuis la guerre. Elles ont ainsi perdu une partie de leur substance, ce qui les a obligé à faire appel à de nouveaux fonds : d'où les nombreuses augmentations de capital des Sociétés par actions depuis l'armistice.

Pour montrer à quel point il serait injuste de ne

pas admettre l'amortissement au prix de remplacement, il suffit de prendre une hypothèse, celle où le franc aurait perdu presque entièrement sa valeur, comme ce fut le cas pour le mark allemand. Supposons donc que le franc actuel ne vaille que la millième partie du franc-or. Dans ce cas, si un bien figure à l'actif pour une somme de un million de francs (qui étaient des francs-or), d'après l'Administration, on ne pourrait l'amortir que pour ce million de francs.

Or, lorsqu'il faudra remplacer le bien dont il s'agit, on sera obligé de dépenser une somme mille fois supérieure, soit un milliard de francs. N'ayant pu virer au compte « amortissement » qu'une somme d'un million de francs, il s'ensuit qu'en fait, on n'a pour ainsi dire pas amorti du tout — n'ayant amorti que sa millième partie — l'actif qu'il s'agissait de remplacer.

Malgré toutes ces raisons, l'Administration considère que l'amortissement est normalement destiné à reconstituer, au fur et à mesure de la dépréciation des éléments amortissables, le capital engagé pour leur acquisition, sans qu'il y ait lieu de rechercher quel pourrait être leur prix effectif de remplacement. Elle estime, en conséquence, que l'amortissement des éléments ayant fait l'objet d'une réévaluation doit continuer à être calculé d'après leur prix de revient. Cette solution, d'après l'Administration, n'aboutit pas à taxer le capital de l'entreprise puisque la réserve portée au bilan, en représentation de la plus-value constatée, n'est pas soumise à l'impôt. (*Journal Offi-*

ciel du 23 août 1925 — débats Chambre 1.951).

Les deux réponses ministérielles dont il a été question plus haut, concernent également la question des amortissements. Dans la réponse faite à M. Laroche-Joubert, il était dit que l'amortissement des éléments ayant fait l'objet d'une réévaluation devait continuer à être calculé d'après leur prix de revient. Dans la réponse à M. Montenot, il était dit que les amortissements calculés sur les nouvelles valeurs des éléments sujets à dépréciation pourraient être admis en déduction des bénéfices imposables.

Il y a pourtant une décision du Conseil d'Etat qui pourrait faire croire que l'Administration a changé son point de vue.

Dans cet arrêt qui est daté du 16 juillet 1926, le Conseil d'Etat a décidé que la partie de l'indemnité pour dommages de guerre qui représente les frais supplémentaires de remplacement de marchandises détruites, ne doit pas entrer en ligne de compte pour l'évaluation du bénéfice imposable à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

L'Administration, en commentant cet arrêt, décide que les frais supplémentaires ne doivent pas non plus être retenus pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et que les frais supplémentaires alloués pour la reconstitution d'immeubles et de matériel peuvent rester compris dans le prix de revient pour le calcul des amortissements.

Citons enfin l'article paru dans le fascicule du mois d'août 1927, de la *Revue des Impôts* de M. Maguero.

ayant pour titre « Amortissements des immobilisations reconstituées en emploi d'indemnités pour dommages de guerre ».

« Jusqu'à une date récente, l'Administration des Contributions directes considérait qu'en ce qui concerne les immobilisations qui ont été reconstituées en emploi d'indemnités pour dommages de guerre, l'excédent du prix de revient des immobilisations nouvelles sur la valeur que les immobilisations détruites avaient en 1914, se trouvait complètement amorti par le motif que c'était l'Etat et non l'industriel qui avait acquitté ou devait acquitter les sommes correspondantes. Comme conséquence, l'exploitant n'était fondé à amortir que la valeur de ces immobilisations en 1914, à l'exclusion des frais supplémentaires de reconstitution dont le montant était remboursable par l'Etat.

L'Administration vient d'abandonner tout récemment cette manière de voir, en se basant sur les considérants d'un arrêt du 16 juillet 1926 rendu par le Conseil d'Etat en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et qui est susceptible de trouver son application pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

De cet arrêt, il se dégage en effet ce principe, qu'au point de vue fiscal, les frais supplémentaires alloués aux sinistrés à charge de emploi, doivent être considérés comme un élément du prix de revient des biens reconstitués au même titre que les sommes déboursées par les intéressés. Or, comme

dans la doctrine administrative actuelle les amortissements doivent normalement être calculés d'après le prix de revient, il en résulte que pour les entreprises reconstruites au moyen d'indemnités pour dommages de guerre, le prix de reconstitution effectif peut être retenu pour le calcul des amortissements déductibles sans qu'il y ait lieu d'isoler de ce prix la fraction qui correspond aux frais supplémentaires alloués par l'Etat. Toutefois, les amortissements ainsi calculés ne pourront être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt que tout autant qu'ils auront été effectivement passés en écritures. »

Il faut espérer que la logique et la vérité finiront par prévaloir d'une façon générale en s'appliquant indistinctement et équitablement à toutes les entreprises, quelle que soit la date à laquelle et le moyen par lequel leurs immobilisations ont été constituées et évaluées à leur valeur réelle.

CONCLUSION

L'œuvre du législateur de 1928 est, pour ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, loin d'être parfaite. En effet :

1° Il a voté des réformes qui, à la pratique, se montreront presque inopérantes; c'est le cas de la modification apportée par l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 au régime fiscal des Sociétés à responsabilité limitée;

2° Il s'est montré d'une timidité excessive lorsqu'il s'est agi d'apporter des dégrèvements aux petits commerçants et aux petits industriels;

3° Il n'est pas allé assez loin dans la voie des réformes équitables, en ne permettant le report du déficit d'exploitation que pendant trois ans;

4° Il a favorisé les grosses fortunes, aux dépens du Trésor, en décidant que les déficits d'exploitation, dont la déduction est reportée sur les bénéfices des exercices suivants, ne pourront venir en déduction du revenu global de l'année pendant laquelle ils se seront produits.

Il faut toutefois reconnaître que la loi du 30 décembre 1928 a, dans quelques-uns de ses articles, introduit un système fiscal plus équitable :

a) D'un côté, elle a obligé au paiement de l'impôt,

certaines catégories de contribuables qui y échappaient en tout ou en partie. Les articles de la loi du 30 décembre 1928 qui ont introduit ces réformes sont : l'article 3 relatif à l'exercice servant de base à l'impôt, l'article 12 qui concerne les entreprises commerciales et industrielles dont les opérations comprennent l'exploitation d'un domaine agricole, l'article 15 qui s'applique à la redevance des mines, et l'article 29 qui a pour objet les comptes courants.

b) D'un autre côté, la loi a apporté à certaines catégories de contribuables des dégrèvements justifiés; nous citerons notamment l'article 4 relatif au report du déficit d'exploitation, l'article 5 concernant les petits commerçants et industriels, l'article 13 qui vise les cultivateurs faisant des transports à titre accessoire et l'article 14 qui a trait aux artisans.

Ce n'est là qu'un commencement. D'autres réformes sont, en effet, indispensables parce que commandées par l'équité :

1° Il faudrait soumettre à un régime de faveur les petits commerçants et industriels. On pourrait, à ce sujet, les assimiler aux contribuables assujettis à la cédula des professions non commerciales tant que leurs bénéfices nets ne dépasseront pas un certain taux, celui de 40.000 francs par an, par exemple. Ce chiffre de 40.000 francs est, comme on sait, celui à partir duquel les contribuables salariés, ainsi que ceux appartenant aux professions non commerciales, paient l'impôt de 12 % sur la totalité de leurs bénéfices professionnels.

2° Il serait bon de permettre au commerçant de passer par « frais généraux » le salaire accordé à sa femme, si elle travaille effectivement dans son entreprise.

3° On devrait voter un texte de loi aux termes duquel les commerçants et les industriels ne seront plus assujettis au paiement de l'impôt sur les bénéfices sur les plus-values, même réalisées, si elles sont la conséquence de la dépréciation du franc.

4° Il conviendrait enfin d'autoriser les amortissements au prix de remplacement, afin que les commerçants et les industriels ne paient pas l'impôt pour des bénéfices fictifs.

Toutes ces réformes se traduisant par une entrée moindre d'impôts, il faudrait trouver une source de recettes. Nous croyons qu'on pourrait décider à ce sujet que les abattements à la base — aussi bien pour les impôts cédulaires que pour l'impôt général sur le revenu — ne seront plus accordés qu'aux contribuables possédant des revenus restreints.

Il paraît en effet, inadmissible, d'accorder un abattement à la base de 10.000 francs, — abattement qui ne peut s'expliquer que par la nécessité d'un minimum d'existence — aux contribuables dont les revenus s'élèvent à des centaines de milliers de francs par an.

On pourrait donc n'accorder la faveur de l'abattement à la base qu'aux contribuables dont le revenu ne dépasserait pas, par exemple, la somme de 40.000 francs par an.

Nous pensons qu'en votant des réformes du genre de celles que nous nous permettons de suggérer, le législateur ne ferait que continuer l'œuvre de justice fiscale qu'il a commencée, en votant la loi du 30 décembre 1928.

ANNEXE

Texte des différentes lois ayant trait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a été établi par la loi du 31 juillet 1917 « portant suppression des contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus. »

(*Journal Officiel* du 1^{er} août 1917 — page 5.975, colonne 3).

Les passages ayant trait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux font partie du titre 1, articles 2 à 15.

Cette loi a été modifiée, notamment par les lois du 25 juin 1920 (article 1, 3, 110, etc...), du 31 juillet 1920, du 31 décembre 1920, du 30 juin 1923, du 22 mars 1924, du 16 avril 1924, du 13 juillet 1925, du 4 décembre 1925, du 4 avril 1926, du 3 août 1926, du 25 février 1927, du 19 et du 21 mars 1928, et enfin du 30 décembre 1928.

Il convient d'y ajouter le tableau du 13 mars 1921

et quelques décrets, notamment le décret du 28 mai 1926, le très important décret du 15 octobre 1926, relatif aux lois codifiées, le décret du 18 octobre 1928, etc., etc...

**§ 1. Régime institué par la loi du 31 juillet 1917,
modifiée par la loi du 25 juin 1920**

Ce régime est exposé dans les articles 2 à 15 de la susdite loi.

Aux termes de l'article 2. — Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente, ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

ARTICLE 3. — La taxe est établie au nom de chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la Direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement.

ARTICLE 4. — Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis, d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, les Sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement, les contribuables qui auront déjà déclaré

le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution, ainsi que les personnes ou Sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au contrôleur des Contributions directes, un résumé de leur compte profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires.

ARTICLE 6. — A défaut des communications prévues à l'article 4, le bénéfice est évalué par application au chiffre d'affaires de coefficients appropriés. Une Commission constituée comme il est dit à l'article 8 déterminera les coefficients applicables aux diverses catégories de contribuables. Elle procédera tous les trois ans à leur révision et décidera des modifications ou additions qui seraient reconnues nécessaires dans l'intervalle.

ARTICLE 9. — (Modifié comme il suit, par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920). Les personnes et Sociétés assujetties à l'impôt qui ne rentrent pas dans la catégorie visée à l'article 4 sont tenues de faire parvenir au Contrôleur des Contributions Directes, avant le 1^{er} avril de chaque année, la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente, toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50.000 francs. A défaut de déclaration dans le délai imparti, l'impôt est majoré de 10 %.

Les contribuables qui n'ont pas satisfait à l'obliga-

tion ci-dessus édictée, ainsi que ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite fixée au précédent alinéa, doivent, s'ils en sont requis par le contrôleur, produire la même déclaration dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé.

Passé ce délai, le chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt est majoré de moitié.

A l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires, les contribuables sont tenus de fournir, lorsqu'ils y sont invités, toutes les justifications nécessaires.

ARTICLE 12. — (Modifié comme il suit par l'article premier de la loi du 25 juin 1920). Pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart; la fraction comprise entre 1.500 francs et 5.000 francs pour un demi, le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt est fixé à 8 %.

ARTICLE 13. — Ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que pour la portion de ces bénéfices dépassant 1.500 francs :

1° Les ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers, sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique;

2° Les ouvriers travaillant en chambre, avec un apprenti de moins de seize ans;

3° La veuve qui continue avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti la profession précédemment exercée par son mari;

4° Les personnes qui vendent en ambulance, dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles;

5° Les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartient.

Ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis la femme travaillant avec son mari, ni les enfants non mariés travaillant avec leurs père et mère, ni le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession.

ARTICLE 14. — Indépendamment de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, tel qu'il est organisé par les articles précédents, il est établi une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises, lorsque ce chiffre d'affaires dépasse un million de francs, déduction faite du montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et aux pays de protectorat.

Le taux de l'impôt est fixé conformément au tarif suivant :

1 pour mille sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 million de francs et 2 millions de francs;

2 pour mille sur la fraction du chiffre d'affaires

comprise entre 1 million de francs et 2 millions de francs;

3 pour mille sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 10.000.001 francs et cent millions de francs;

4 pour mille sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 100.000.001 francs et deux cent millions de francs;

5 pour mille sur la fraction du chiffre d'affaires au-dessus de deux cent millions de francs.

Les contribuables visés par le présent article sont tenus de faire annuellement, dans les trois premiers mois de chaque année, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente, et de présenter à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires pour en établir l'exactitude.

Est applicable, en cas d'omission de déclaration et de déclaration inexacte, la sanction édictée à l'article 9, deuxième alinéa de la présente loi.

Pour les maisons à succursales multiples, rentrant dans la catégorie des entreprises visées par le présent article, le chiffre d'affaires sur lequel s'établira la taxe spéciale sera le chiffre global des affaires réalisées par toutes les succursales installées, soit dans la ville du siège principal, soit dans des villes différentes.

ARTICLE 15. — Les Sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente et la livraison de denrées, produits ou marchandises, sont passibles de

l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, à l'exception de la taxe spéciale établie par l'article 14.

Toutefois, en sont affranchis, les Syndicats et les Sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôts les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes ou lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, ils distribuent leurs bonis annuels auxdits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général ou lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions.

§ 2. Modifications apportées par la loi du 31 juillet 1920

La loi du 31 juillet 1920 complète l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917.

Voici d'abord le texte du susdit article 55 :

« Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'Administration des Contributions Directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes. »

Voici, à présent le texte des articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920 :

ARTICLE 31. — En aucun cas, les administrateurs

de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des Finances ayant au moins le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur-Adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent.

Dans les cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'Administration des Finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure, et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt.

ARTICLE 32. — Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur-Adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre 2 du code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, etc...

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du code de

commerce, sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

§ 3. Modifications apportées par la loi du 31 décembre 1920

L'article 7 de la loi des crédits du 31 décembre 1920 (*Journal Officiel* du 1^{er} janvier 1921), est libellé comme suit :

Est porté de 5 à 100 francs le montant de l'amende prévue par l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917 à l'égard des employeurs qui n'observent pas les dispositions des articles 26 et 27 de la même loi.

Les articles 26 et 27 de la loi du 31 juillet 1917 que vise la loi du 31 décembre 1920, sont libellés comme suit :

ARTICLE 26. — Tous particuliers et toutes Sociétés ou associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant traitement, salaire ou rétribution, sont tenus de remettre dans le courant du mois de janvier de chaque année, au Contrôleur des Contributions Directes, un état indiquant :

1° Les noms et adresses des personnes qu'ils ont occupées au cours de l'année précédente;

2° Le montant des traitements, salaires et rétributions payés à chacune d'elles pendant ladite année;

3° La période à laquelle s'appliquent ces paie-

ments lorsqu'elle est inférieure à une année mais supérieure à trente jours consécutifs.

La disposition qui précède n'est toutefois applicable qu'en ce qui concerne les personnes dont les traitements, salaires ou rétributions, calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année, dépassent le minimum assujetti à l'impôt.

ARTICLE 27. — Tous particuliers et toutes Sociétés ou associations payant des pensions ou rentes viagères, sont tenus, dans les conditions prévues à l'article précédent, de fournir les indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes, lorsqu'elles dépassent 1.250 francs.

§ 4. Modifications introduites par la loi du budget du 30 juin 1923

Plusieurs articles de cette loi modifient le régime institué par la loi du 31 juillet 1917. Ainsi l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 modifie comme suit l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917.

ARTICLE 10 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires institués par le titre 3 de la présente loi :

1° Les ouvriers travaillant chez eux, soit à la main, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété,

lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants, habitant avec eux, d'un apprenti de moins de seize ans, et d'un compagnon;

2° Les artisans travaillant chez eux ou au dehors, qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail, et qui n'utilisent pas d'autre concours que celui de personnes énumérées au paragraphe précédent;

3° La veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan, travaillant dans les conditions prévues aux paragraphes 1 et 2 ci-dessus, lorsqu'elle continue la profession précédemment exercée par son mari;

4° Les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur compte, en ambulance, dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente soient transportées autrement que par véhicule automobile ou que par voiture attelée;

5° Les mariniers, propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes;

6° Les chauffeurs et cochers, propriétaires d'une ou deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne com-

portent pas plus de quatre places, et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire;

7° Les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages, et autres produits de la mer ou d'eau douce.

Les dispositions du présent article sont applicables à partir du 1^{er} janvier 1922, sauf celles contenues dans les paragraphes 1, 5 et 6 ci-dessus, qui auront effet à partir du 1^{er} janvier 1920.

En résumé, l'article 10 que nous venons de citer a pour effet d'incorporer les personnes énumérées plus haut dans la cédule des traitements et salaires, tant en ce qui concerne le taux même de l'impôt que pour ce qui est des abattements prévus par la loi et qui sont, comme on le sait, en fonction des charges de famille et du chiffre de la population.

ARTICLE 12 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Sous le régime institué par la loi du 31 juillet 1917, le commerçant qui cédait son entreprise ou cessait purement et simplement son exploitation, était imposé personnellement à raison du bénéfice qu'il avait réalisé au cours de l'année de la clôture de ses opérations commerciales.

Toutefois, cette taxation ne pouvait être établie que dans le rôle de l'année suivante. Ces dispositions se trouvent modifiées par l'article 12 de la loi du 30 juin 1923, dont le texte est ainsi conçu :

Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise, l'impôt sur les béné-

fices industriels et commerciaux, dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi. Dans un délai de dix jours, déterminé comme il est indiqué ci-après, les contribuables sont tenus de faire parvenir aux Contrôleurs des contributions directes, les renseignements nécessaires (résumé de leur compte de « profits et pertes » ou montant de leur chiffre d'affaires) en vue de l'établissement de l'impôt. Le délai de 10 jours dont il est question commence à courir :

1° Lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'un fonds de commerce, du jour où la vente ou la cession a été publiée dans un journal d'annonces légales, conformément aux prescriptions du premier alinéa de l'article 3 de la loi du 17 mars 1909, modifié par l'article premier de la loi du 31 juillet 1913.

2° Lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'autres entreprises, du jour où l'acquéreur ou le concessionnaire a pris effectivement la direction des exploitations;

Lorsqu'il s'agit de la cessation d'entreprises, du jour de la fermeture définitive des établissements.

Si les contribuables ne produisent pas les renseignements visés au deuxième alinéa du présent article, ou si, invités à fournir à cet égard les justifications nécessaires, ils s'abstiennent de les donner dans les dix jours qui suivent la réception de l'avis qui leur est adressé à cet effet, les bases d'imposition sont arrêtées d'office et l'impôt est majoré de moitié.

En outre, en cas d'inexactitude dans les renseigne-

ments fournis, les intéressés sont passibles de la majoration des droits, prévue par l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917.

Les cotes établies dans les conditions prévues par le présent article seront immédiatement exigibles pour la totalité.

En cas de cession, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, le détenteur demeure responsable solidairement avec le contribuable du paiement desdites cotes pendant trois mois, à dater de la déclaration prévue par le second alinéa du présent article.

Il est à remarquer que d'après l'Administration, les bénéfices dont il s'agit doivent comprendre, non seulement ceux provenant de l'exploitation de l'affaire, mais encore ceux qui peuvent revenir du chef de la plus-value du fonds de commerce. (Réponse du ministre aux questions écrites posées par M. Marcel Plaisant, député, le 13 février 1923 — *Journal Officiel* — Chambre — Débats 1923, page 1.744).

ARTICLE 4 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Cet article modifie l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 aux termes duquel sont taxables, sur leurs bénéfices réels, les personnes ou Sociétés qui auront remis avant le 1^{er} avril de chaque année, au Contrôleur des Contributions Directes, un résumé de leur compte « profits et pertes » de l'année précédente. A ce sujet, l'article 4 de la loi du 30 juin 1923 dispose que les mots « 1^{er} avril » seront remplacés par les mots « 1^{er} mars ». De plus, il est ajouté à cet article un paragraphe libellé comme suit : « Toutefois, le délai prévu au

paragraphe précédent est étendu jusqu'au 31 mars de chaque année pour les personnes ou Sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre. »

ARTICLE 5 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Cet article modifie l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, déjà modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920. Aux termes de cet article, les personnes ou Sociétés assujetties à l'impôt cédulaire des bénéfices commerciaux, qui ne rentrent pas dans la catégorie des contribuables imposables sur leurs bénéfices réels, doivent faire parvenir au Contrôleur la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente, avant le 1^{er} avril de chaque année, toutes les fois que ce chiffre dépasse 50.000 francs.

L'article 5 de la loi du 30 juin 1923 modifie cette date du 1^{er} avril et lui substitue celle du 1^{er} mars. Cet article est libellé comme suit :

« Le premier alinéa de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, est modifié comme suit : les mots *1^{er} avril* sont remplacés par les mots *1^{er} mars*.

ARTICLE 6 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Cet article est libellé comme suit :

« Le troisième alinéa de l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917 est modifié ainsi qu'il suit : « les mots *trois premiers mois de chaque année* sont remplacés par les mots *deux premiers mois de chaque année*. »

Cet article est relatif à la déclaration spéciale à

laquelle sont assujettis les grands magasins et les maisons à succursales multiples.

ARTICLE 9 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Aux termes de cet article, les réductions de délai dont il est question plus haut sont applicables à partir du 1^{er} janvier 1924.

ARTICLE 11 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Cet article a pour but de permettre aux associés commandités et aux membres de Sociétés en nom collectif de bénéficier des abattements de base et des réductions pour charges de famille. Cet article 11 est libellé comme suit :

« L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 est complété par les dispositions suivantes : dans les Sociétés en nom collectif, chacun des associés sera personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la Société. Dans les Sociétés en commandite simple, l'impôt sera établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices et pour le surplus, au nom de la Société. »

ARTICLE 3 DE LA LOI DU 30 JUIN 1923. — Cet article est conçu en ces termes :

« Le cinquième alinéa de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, et par l'article 2 de la loi du 23 février 1917, est remplacé par la disposition suivante : elles (les déclarations) sont reçues dans les deux premiers mois de chaque année; toutefois, les commerçants et industriels qui rentrent dans la catégorie

visée à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 et qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre, sont admis à produire leur déclaration jusqu'au 31 mars suivant.

§ 5. Modifications apportées par la loi du 22 mars 1924

On a vu plus haut, que sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était de 8 %.

L'article 3 de la loi du 22 mars 1924 porte le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de 8 % à 9, 60 % (8 % plus le double décime).

§ 6. Modifications introduites par la loi du 16 avril 1924

Le régime introduit par la loi du 16 avril 1924 ne présente qu'un intérêt historique car il n'a été applicable que pendant les années 1925 et 1926.

La loi du 16 avril 1924 a organisé un régime fiscal de faveur pour le petit commerce et la petite industrie.

Les contribuables visés par ladite loi sont ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200.000 francs ou 40.000 francs, suivant la nature de leurs opérations.

La caractéristique du nouveau régime peut être résumée comme suit :

1° L'impôt sur le chiffre d'affaires pour ceux des contribuables intéressés qui en font la demande, est perçu sur la base d'un forfait annuel;

2° Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et dans le cas où le bénéfice imposable est déterminé par application d'un coefficient au chiffre d'affaires, il est fait usage d'un coefficient unique fixé pour chaque profession;

3° Le forfait adopté pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires doit être retenu pour la détermination du bénéfice servant de base à l'impôt cédulaire.

§ 7. Modifications apportées par la loi du 13 juillet 1925

Aux termes de l'article 59 de la loi du 13 juillet 1925, toute personne ou Société se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui, habituellement, achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre, sera considérée comme commerçante et soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires ainsi qu'à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'après le même article, les mêmes personnes et Sociétés seront tenues aux obligations ci-dessous indiquées :

1° Elles devront faire au bureau de l'Enregistrement de leur résidence et, s'il y a lieu, de chacune de leurs succursales ou agences, dans le délai d'un mois, à compter de la promulgation de la loi du 13 juillet 1925 ou du commencement de leurs opérations, la déclaration de l'exercice de leur profession;

2° Elles devront tenir deux répertoires à colonnes, dont la forme a été déterminée par un décret du 11 août 1925 et sur lesquels seront mentionnés, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros, tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous actes se rattachant à leur profession d'intermédiaire ou à leur qualité de propriétaire;

3° Elles seront assujetties, aussi bien vis-à-vis des agents de l'Enregistrement que de ceux des Contributions Directes, au droit de communication prévu par les articles 22 de la loi du 23 août 1871, et 7 de la loi du 21 juin 1875, sous peine de sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 août 1906.

Jusqu'à la loi dont il s'agit, les personnes et Sociétés qui se livraient, soit comme intermédiaires, soit pour leur propre compte à des opérations portant sur l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce, n'étaient, en principe, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que si, eu égard aux conditions dans lesquelles elles exerçaient leur profession, elles pouvaient être considérées comme exploitant une agence d'affaires. Par contre, les marchands de biens, notamment, ainsi que

les Sociétés ayant pour objet l'achat et la vente d'immeubles, étaient, en raison du caractère civil de leurs opérations, considérés comme passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

L'article 39 de la loi du 30 juillet 1925 mentionne les articles 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906.

Il est bon de rappeler que l'article 22 de la loi du 23 août 1871 prescrit aux Sociétés et Compagnies auxquelles il s'applique de communiquer leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité.

L'article 7 de la loi du 21 juin 1875 dispose que cette communication doit être effectuée tant au siège social que dans les succursales et agences.

Quant aux sanctions prévues par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906, elles consistent en une amende de 1.000 à 10.000 francs en principal et une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard dans la communication des documents.

*L'article 82 de la loi du 13 juillet 1925 a prévu des règles spéciales pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dus par les entreprises pratiquant l'assurance et la réassurance, et par les entreprises de capitalisation ou d'épargne. Les conditions d'application dudit article ont été fixées par un règlement d'administration publique en date du 28 mai 1926, publié au *Journal Officiel* du lendemain.*

Aux termes dudit article 82 de la loi du 13 juillet 1925 pour ce qui concerne les entreprises énumérées plus haut, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'atteint pas seulement le bénéfice d'exploitation; il a pour base le revenu net global, « constitué par la somme du bénéfice net industriel et des revenus nets mobiliers et immobiliers de toute nature ».

Dans le cas de déficit industriel, les pertes subies viennent en déduction des revenus mobiliers et immobiliers de l'exploitation au cours duquel elles se sont produites. Si elles excèdent le montant de ces revenus, le reliquat est reporté sur les exercices postérieurs pour compléter la déduction, sans toutefois, que celle-ci puisse s'étendre au delà du cinquième exercice.

Pour l'évaluation de leur revenu global imposable, les entreprises étrangères ont le choix entre un système forfaitaire et l'application des règles prévues à l'égard des entreprises françaises.

Enfin, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les entreprises d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne est calculé au taux de 20 %; il ne comporte pas l'adjonction du double décime établi par la loi du 22 mars 1924.

ARTICLE 27 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925. — On sait qu'aux termes de l'article 11 de la loi du 30 juin 1923, les impôts doivent être établis au nom de chacun des associés dans les Sociétés en nom collectif ou

au nom de chacun des commandités dans les Sociétés en commandite simple.

D'après l'article 27 de la loi du 13 juillet 1925, les impositions ainsi comprises dans les rôles n'en demeurent pas moins des dettes sociales.

ARTICLE 11 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925. — Aux termes de cet article, on doit, pour la détermination du bénéfice réel, retrancher du bénéfice net les revenus des valeurs et capitaux mobiliers après imputation à ces revenus de la quote-part des frais et charges y afférents.

Ces déductions doivent s'étendre aux produits qui, bien qu'appartenant à la cédule des revenus mobiliers sont exempts de l'impôt spécialement établi sur les revenus de cette catégorie.

Pour opérer la déduction, il faut dégager :

- 1° Le montant des produits bruts de l'entreprise;
- 2° Le chiffre des revenus mobiliers inclus dans ces produits bruts;
- 3° Le montant des frais et charges à répartir.

§ 8. Modifications apportées par la loi du 4 décembre 1925

Aux termes de l'article 2 de la loi du 4 décembre 1925, si l'impôt net calculé d'après le taux de 9,60 % (8 % plus le double décime) atteint ou dépasse 50 francs, il y a lieu de le majorer de 50 %.

En appliquant ce texte aux entreprises d'assu-

rances, de capitalisation et d'épargne, on arrive à trouver comme taux de l'impôt applicable à ces entreprises, celui de 30 %.

§ 9. Modifications apportées par la loi du 4 avril 1926

Cette loi a modifié d'une façon profonde le régime institué par la loi du 31 juillet 1917.

Aux termes de l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, l'impôt est dû à raison du bénéfice net, après déduction de toutes charges y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce.

Par conséquent, l'imposition forfaitaire d'après le chiffre d'affaires disparaît désormais de la législation fiscale. A l'avenir, le chiffre d'affaires ne peut plus constituer la base de l'imposition cédulaire pour les bénéfices industriels et commerciaux. La règle uniforme de la taxation étant l'imposition sur les bénéfices réels, les tableaux de coefficients n'ont plus de raison d'être.

Aux termes du même article 9, la forme de déclaration dépend de l'importance du bénéfice net :

Lorsque le bénéfice net n'excède pas 50.000 francs, le contribuable peut se borner à indiquer, dans sa déclaration, celle des catégories déterminées à l'article 12 dans laquelle il doit être rangé pour le calcul de l'impôt.

Ces catégories sont au nombre de 14 :

Bénéfice inférieur ou égal à 800 francs :

total de l'impôt 15 francs

Bénéfice compris entre 801 et 1.500 francs :

total de l'impôt 30 francs

Bénéfice compris entre 1.501 et 3.000 francs :

total de l'impôt 100 francs

Bénéfice compris entre 3.001 et 5.000 francs :

total de l'impôt 200 francs

Bénéfice compris entre 5.001 et 7.000 francs :

total de l'impôt 500 francs

Bénéfice compris entre 7.001 et 10.000 francs :

total de l'impôt 700 francs

Bénéfice compris entre 10.001 et 15.000 francs :

total de l'impôt 1.000 francs

Bénéfice compris entre 15.001 et 20.000 francs :

total de l'impôt 1.500 francs

Bénéfice compris entre 20.001 et 25.000 francs :

total de l'impôt 2.000 francs

Bénéfice compris entre 25.001 et 30.000 francs :

total de l'impôt 2.500 francs

Bénéfice compris entre 30.001 et 35.000 francs :

total de l'impôt 3.000 francs

Bénéfice compris entre 35.001 et 40.000 francs :

total de l'impôt 3.500 francs

Bénéfice compris entre 40.001 et 45.000 francs :

total de l'impôt 4.000 francs

Bénéfice compris entre 45.001 et 50.000 francs :

total de l'impôt 4.500 francs

Au-dessus de 50.000 francs, le montant total de

l'impôt est égal à 10 % du bénéfice, toute fraction de celui-ci inférieure à 1.000 francs étant négligée.

L'impôt calculé conformément aux dispositions ci-dessus ne supporte pas le double décime institué par la loi du 22 mars 1924.

Commerçants et industriels dont le bénéfice net annuel excède 50.000 francs :

Si le bénéfice excède 50.000 francs, le contribuable est tenu de fournir en même temps que la déclaration, un résumé de son compte de profits et pertes ou un état de ses bénéfices et de représenter à toute réquisition du Contrôleur, tous documents compables de nature à justifier la sincérité de sa déclaration.

La même obligation incombe, quel que soit le chiffre de leurs bénéfices, aux Sociétés qui sont soumises au droit de communication de l'administration de l'Enregistrement.

L'article 9 contient également des dispositions concernant la remise des déclarations, leur contrôle et les sanctions et pénalités prévues pour les déclarations tardives, inexistantes ou inexactes.

§ 10. Modifications apportées par la loi du 29 avril 1926

Aux termes de l'article 5 de la loi du 29 avril 1926,
les bénéfices réalisés en France par les entreprises de navigation maritime, établies à l'étranger et pro-

venant de l'exploitation de navires étrangers seront exempts d'impôts, à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises.

Les modalités de cette exemption et les impôts compris dans l'exonération seront fixés pour chaque pays par un accord diplomatique.

Aux termes de l'article premier d'un décret du 20 mai 1927 pris en conformité de l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 cité plus haut, les citoyens des Etats-Unis d'Amérique non domiciliés sur le territoire de la République française, de même que les personnes morales constituées aux Etats-Unis d'Amérique, qui exploitent à l'intérieur des limites du territoire de la République française, des entreprises de navigation avec des bâtiments naviguant sous pavillon américain, sont exonérés de tout impôt que les bénéfices provenant de la navigation exclusivement.

En conséquence, les entreprises américaines possédant en France des agences et des succursales en vue de recueillir du fret pour leurs navires, cesseront d'être soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

**§ 11. Modifications apportées par la loi
du 3 août 1926**

Cette loi relève de 50 % le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En conséquence, pour les bénéfices dépassant 50.000 francs, l'impôt sera calculé en appliquant le taux de 15 % à leur montant, toute fraction de ce montant inférieure à 1.000 francs étant négligée. Quant aux bénéfices n'excédant pas 50.000 francs, ils seront taxés par catégories, chaque catégorie comportant le même chiffre d'impôt, conformément au tarif ci-après :

Bénéfice inférieur à 800 fr.....	Impôt :	22 50
— compris entre 801 et 1500 fr.	—	45 fr.
— — — 1500 et 3000 fr.	—	150 fr.
— — — 3001 et 5000 fr.	—	300 fr.
— — — 5001 et 7000 fr.	—	750 fr.
— — — 7001 et 10000 fr.	—	1050 fr.
— — — 10001 et 15000 fr.	—	1500 fr.
— — — 15001 et 20000 fr.	—	2250 fr.
— — — 20001 et 25000 fr.	—	3000 fr.
— — — 25001 et 30000 fr.	—	3750 fr.
— — — 30001 et 35000 fr.	—	4500 fr.
— — — 35001 et 40000 fr.	—	5250 fr.
— — — 40001 et 45000 fr.	—	6000 fr.
— — — 45001 et 50000 fr.	—	6750 fr.

**§ 12. Modifications apportées par la loi
du 25 février 1927**

Cette loi, à vrai dire, n'est pas une loi fiscale; elle forme actuellement l'article 40 du titre 3 du code du travail. En vertu de cet article 40, les Sociétés ouvrières de crédit sont appelées à bénéficier des immunités fiscales accordées aux Banques Populaires.

En conséquence, l'exemption de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est accordée à compter du 1^{er} janvier 1928 aux Sociétés ouvrières de crédit.

**§ 13. Modifications apportées par la loi
du 19 mars 1928**

Aux termes de l'article 18 de la loi du 19 mars 1928, les Sociétés et Unions de Sociétés de secours mutuels sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les œuvres régies par la loi du 1^{er} avril 1898.

L'article 21 de la même loi du 19 mars 1928 a pour but de modifier ou plutôt de compléter le paragraphe premier de l'article 42 du texte annexé au décret du 15 octobre 1926, portant codification des lois relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu.

L'article 21 dont il s'agit est libellé comme suit :

Ne sont pas considérés comme compagnons pour l'ouvrier façonnier possesseur d'un atelier, les ouvriers qui, au nombre de trois ou plus, travaillent dans cet atelier, à la condition que chacun d'eux exécute complètement et séparément la façon de sa pièce et perçoive le prix de façon sous la seule déduction du loyer du matériel utilisé et de sa quote-part des frais généraux communs.

§ 14. Modifications apportées par la loi du 21 mars 1928

L'article unique de la loi du 21 mars 1928 modifie l'article 10, premier paragraphe de la loi du 30 juin 1923 (article 42, paragraphe premier des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926).

Cet article de la loi du 21 mars 1928 est libellé comme suit :

Ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires institués par le titre 3 de la présente loi :

1° Les ouvriers travaillant chez eux, soit à la main, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de

leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants habitant avec eux, d'un apprenti de moins de dix-huit ans avec lequel un contrat régulier d'apprentissage aura été passé dans les conditions prévues par les articles 1, 2 et 3 du livre I du code du travail et d'un compagnon.

Tout ouvrier qui, pensionné en vertu de la loi du 31 mars 1919 ou en vertu de la loi du 9 avril 1898, aura été obligé de changer de profession en raison de l'incapacité de travail résultant de la guerre ou d'un accident, pourra, quel que soit son âge, être employé comme apprenti, pendant une année, sans que cet emploi entraîne contre l'employeur la déchéance du bénéfice du présent article.

Vu et permis et d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,
CHARLETY

Vu : *Le Président de la thèse,*
E. ALLIX

Vu : *Le Doyen,*
BERTHELEMY

Bibliographie

ALLIX et LECERCLE. — Traité théorique et pratique de l'Impôt sur le revenu.

BESSON (Emmanuel). — Traité pratique des Impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.

DOCUMENTS PARLEMENTAIRES, Chambre N° 43 à 50.

JOURNAL OFFICIEL. — Débats — Chambre — N° 91 — 92 — 93 94 de 1928.

JOURNAL OFFICIEL. — Débats — Sénat — N° 98 — 99 — 100 101 — 102 de 1928.

ROSIER (Camille). — Tous nos Impôts.

THOMAS (Lucien). — La Révision des Bilans à l'issue de la REVUE DES IMPOTS DE M. MAGUERO.

Table des Matières

INTRODUCTION

CHAPITRE I. — Modifications apportées par les différentes lois sur les bénéfices industriels et commerciaux	3
§ 1. Généralisation de l'imposition d'après le bénéfice net	5
§ 2. Elimination de certaines catégories de contribuables de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.	8
§ 3. Incorporation de nouveaux contribuables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux	13
§ 4. Majoration du taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.	15
§ 5. Introduction de règles spéciales pour certaines entreprises.	17
§ 6. Renforcement du contrôle et aggravation des sanctions.	19
§ 7. Exemption d'impôt accordée à certaines sociétés.	21
§ 8. Régime applicable en 1925 et en 1926 au petit commerce et à la petite industrie.	22
§ 9. Réformes dictées par l'équité.	25
§ 10. Modifications portant sur certains point de détail.	27
 CHAPITRE II. — Modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi portant fixation du budget général pour l'exercice 1929	 30
SECTION PREMIERE. — Modification de l'article des lois codifiées	31
§ 1. Période servant de base à l'impôt sous l'empire de l'ancienne loi.	32

§ 2. Critique des anciennes dispositions législatives relatives à la période dont les résultats devaient servir de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.	33
§ 3. Avantages présentés par la nouvelle loi.	35
SECTION DEUXIÈME. — <i>Admission des reports déficitaires.</i>	
§ 1. Régime institué par l'ancienne loi.	37
§ 2. Critique des anciennes dispositions législatives.	38
§ 3. Quelques propositions parlementaires en faveur de l'admission du report des exercices déficitaires.	41
§ 4. Solutions permettant d'assurer la compensation des bénéfices et des pertes.	43
§ 5. Analyse du texte de la loi du 31 décembre 1928 relatif au report des exercices déficitaires.	51
N° 1. Il faut qu'il y ait un déficit d'exploitation. ..	52
N° 2. Il faut que l'entreprise qui a subi le déficit d'exploitation possède une comptabilité régulière et complète.	56
N° 3. Le déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant.	62
N° 4. Le déficit doit être déduit du bénéfice de l'exercice suivant.	63
N° 5. Si le bénéfice de l'exercice suivant n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice du 2° exercice, et le reliquat s'il en reste un, peut être reporté au 3° exercice.	64
SECTION TROISIÈME. — <i>Non admission de la déduction du déficit d'exploitation du revenu global de l'année pendant laquelle il s'est produit.</i>	
SECTION QUATRIÈME. — <i>Imposition des émoluments attribués aux associés gérants.</i>	
§ 1. Critique du régime ancien.	75
§ 2. Moyens proposés pour remédier aux abus de l'ancien régime.	78

§ 3. Texte de la loi du 30 décembre 1928, concernant les émoluments attribués aux gérants des Sociétés à Responsabilité limitée.	84
§ 4. Analyse de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928.	85
SECTION CINQUIÈME. — <i>Dégrèvements accordés aux petits commerçants et petits industriels.</i>	
§ 1. L'ancien régime.	90
§ 2. Propositions de lois en faveur du dégrèvement des commerçants.	91
§ 3. Analyse de l'article 5 de la loi du 30 décembre 1928. Conditions d'application de l'article 5 : ..	98
N° 1. Il faut que les commerçants et les industriels ne soient pas assujettis à l'impôt général sur le revenu.	98
N° 2. Il faut que le contribuable exploite son entreprise sans autre concours que celui de sa femme, de ses enfants âgés de moins de 18 ans et d'un employé.	99
N° 3. Il faut que le chiffre d'affaires ne soit pas supérieur à 50.000 francs.	100
§ 4. Montant des dégrèvements.	101
SECTION SIXIÈME. — <i>Imposition à la cédule des bénéfices commerciaux et à celle des bénéfices agricoles d'après le bénéfice réel des entreprises dont la comptabilité commerciale fait état des résultats d'une exploitation agricole.</i>	
SECTION SEPTIÈME. — <i>Reformes intéressant les façon- niers et les artisans.</i>	107
§ 1. Régime antérieur.	107
§ 2. Modifications apportées par la loi du 30 décembre 1928 au régime des façonniers et des artisans.	113
SECTION HUITIÈME. — <i>Réforme relatives à la redevance des mines.</i>	
§ 1. Régime antérieur.	117
§ 2. Critique du régime antérieur.	123
§ 3. Modifications introduites par la loi du 30 décembre 1928.	127

SECTION NEUVIÈME. — <i>Disposition relative aux comptes-courants.</i>	130
§ 1. Exposé du régime antérieur.	130
§ 2. Critique de l'ancien système.	132
§ 3. Modifications introduites par la loi du 30 décembre 1928.	133
CHAPITRE III. — <i>Modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit par le Conseil d'Etat, soit par l'Administration.</i>	134
SECTION PREMIÈRE. — <i>Salaire de la femme et des enfants de l'exploitant.</i>	134
SECTION DEUXIÈME. — <i>Cession ou cessation d'entreprise.</i>	140
SECTION TROISIÈME. — <i>Imposition des plus values.</i>	144
SECTION QUATRIÈME. — <i>Amortissement sur le prix de remplacement.</i>	152
CONCLUSION	157
ANNEXE	161
BIBLIOGRAPHIE	
TABLE DES MATIÈRES	

